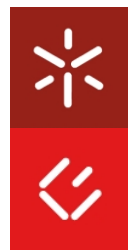


**A Implementação do Plano Oficial de
Contabilidade Pública e dos Planos
Sectoriais dos Serviços Autónomos da
Administração Central: Estudo e Análise**

José Manuel Pereira de Araújo



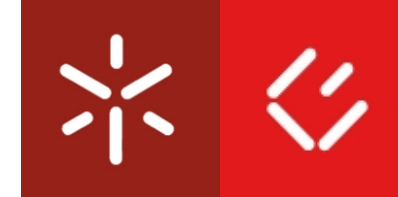
**A Implementação do Plano Oficial de
Contabilidade Pública e dos Planos
Sectoriais dos Serviços Autónomos da
Administração Central: Estudo e Análise**

José Manuel Pereira de Araújo

Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão





Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

José Manuel Pereira de Araújo

**A Implementação do Plano Oficial de
Contabilidade Pública e dos Planos
Sectoriais dos Serviços Autónomos da
Administração Central: Estudo e Análise**

Tese de Mestrado
Contabilidade e Auditoria

Trabalho efectuado sob a orientação do
Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho

Março de 2005

É autorizada apenas a consulta desta Tese,
para efeitos de investigação mediante declaração
escrita do interessado, que a tal se compromete.

José Manuel Pereira de Araújo

À Clara e à Mé

AGRADECIMENTOS

Agradecer torna-se sempre uma tarefa complicada.

Existe quase sempre o receio do possível esquecimento de alguém a quem deveríamos ter agradecido e não o fizemos, e existe ainda a situação incómoda de tudo agradecer, excepto aquela ajuda ou gesto a que não demos importância e merecia relevo e consideração.

Ciente desta realidade, insisto em deixar registados alguns agradecimentos que me parecem mais necessários:

- Ao Prof. João Carvalho que foi conseguindo, ao longo de todo o desenvolvimento do trabalho, arranjar sempre uma nesga de tempo (e paciência) para o valioso aconselhamento e correcções necessárias a esta dissertação;
- À Universidade do Minho, pela criação do Mestrado em Contabilidade e Auditoria;
- Às entidades públicas que atenderam os pedidos de informação sobre serviços autónomos, e a todos os serviços que, de uma forma ou de outra, responderam aos questionários que possibilitaram a realização do estudo empírico;
- A todos os que, mesmo considerando ser esta uma tarefa de difícil trato, pelo facto de se tratar de análise de dados relativos à contabilidade de serviços públicos e por isso difícil de obter, me encorajaram a continuar;

Muito obrigado a todos.

RESUMO

Os factores de mudança e progresso verificados ao nível da economia mundial trouxeram a lume questões relacionadas com a normalização contabilística e as novas necessidades de informação financeira, pelo que, falar hoje de Contabilidade implica ter presente, entre outros, os seus âmbitos nacional e internacional.

Ao nível do mercado comunitário, o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC95) veio definir novos conceitos e critérios de contabilização que provocaram, em quase todos os países, processos de actualização dos seus sistemas contabilísticos.

Portugal, que acompanhou essa mudança, transpôs também para o âmbito da Contabilidade Pública a nova realidade contabilística, dando assim continuidade à Reforma da Administração Financeira do Estado. O Plano Oficial de Contabilidade Pública e os planos sectoriais que se lhe seguiram, foram como que o resultado dessa reforma e a solução de resposta às novas exigências.

Elaborada e apresentada em tempo útil, segundo critérios que permitam a sua comparação, lhe confirmam credibilidade e a obtenção da imagem verdadeira e apropriada da entidade a que se reporta, deve a informação financeira pública satisfazer todos os seus utilizadores, nos aspectos orçamental, patrimonial e analítico. Os órgãos de gestão das entidades e as suas tutelas são os primeiros que a devem analisar e traduzir os seus dados em medidas concretas de correcção da eficiência, eficácia e economia da actividade que desenvolvem.

O levantamento do ponto da situação relativamente à Contabilidade Pública em Portugal nos Serviços Autónomos, permite identificar o trabalho já efectuado nesta matéria, qual a parte que ainda falta fazer e, assim, contribuir para a melhoria da prática contabilística nestes serviços do sector público.

ABSTRACT

The change and progress factors verified at the world economic level brought to light questions related to the globalisation of accounting principles and new needs for financial information, under those circumstances, when we talk about accountancy today one needs to bear in mind, amongst others, its national and international scopes.

At the Community level, the European System of National and Regional Accounts (SEC95) came to define new accounting concepts and criteria, which caused, in almost every country, updating processes in their accounting systems.

Portugal, accompanying that process, included in its Public Accounting System the new accounting reality, bringing about the State Financial Administration Reform. The Official Plan of Public Accounting and the sector plans that followed were the outcome of that reform and the answer to the new demands.

The public financial information must be elaborated in accordance with criteria that allow its comparison and that make it credible in order to obtain the real image of the entity to which it relates whilst satisfying all its users, in the budgeting, patrimonial and analytic aspects. The entities managing and ruling bodies must be the first ones to analyse and transfer the data into specific measures to correct efficiency, effectiveness and economy of their activity.

When talking an overall look at the Public Accounting in Portugal's Autonomous services, one identifies what has been done, what needs to be done and at the same time, to contribute to the improvement of the accounting practice in these public administration entities.

ÍNDICE GERAL

<i>Dedicatória</i>	ii
<i>Agradecimentos</i>	iii
<i>Resumo</i>	iv
<i>Abstract</i>	v
<i>Índice geral</i>	vi
<i>Índice de quadros</i>	ix
<i>Índice de gráficos</i>	x
<i>Siglas</i>	xi
INTRODUÇÃO	2
PARTE A – REVISÃO DA LITERATURA	
CAPÍTULO I – O SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL	8
1.1. ESTRUTURA INTERNA DO SECTOR PÚBLICO	8
1.2. SERVIÇOS AUTÓNOMOS	10
CAPÍTULO II – CONTABILIDADE PÚBLICA	17
2.1. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	17
2.1.1. A contabilidade pública tradicional e a base de caixa	17
2.1.2. A Reforma da Administração Financeira do Estado: Unigrafia e Digrafia	21
2.1.3. O POCP e a contabilidade na base do acréscimo	22
2.2. CONCEITO E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA	25
2.3. O ORÇAMENTO E A PRESTAÇÃO DE CONTAS NOS ORGANISMOS PÚBLICOS ...	28
2.3.1. Orçamento do Estado vs Orçamento dos Serviços e Fundos Autónomos	28
2.3.2. A Conta Geral do Estado vs prestação de contas nos organismos públicos	33
2.3.2.1. A Conta Geral do Estado	33
2.3.2.2. A prestação de contas nos organismos públicos	34
2.4. OBJECTIVOS DA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA	38
2.4.1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).....	38
2.4.1.1. A contabilidade analítica	41
2.4.1.2. A inventariação e avaliação dos bens.....	46
2.4.1.3. Os bens do domínio público.....	46
2.4.2. O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da Educação	50
2.4.2.1. Âmbito de aplicação	50
2.4.2.2. Implementação	51
2.4.2.3. Inventário; Contabilidade analítica; Controlo interno	52
2.4.2.4. Prestação de contas	55
2.4.3. O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde	56
2.4.3.1. Âmbito de aplicação	56
2.4.3.2. Implementação	57
2.4.3.3. Inventário; Contabilidade analítica; Controlo interno	57
2.4.3.4. Prestação de contas	60
2.5. OS ORGANISMOS NORMALIZADORES DA CONTABILIDADE PÚBLICA	62
2.5.1. As Normas Internacionais de Contabilidade Pública	63

2.5.2. A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública	69
Os estudos já realizados pela CNCAP	71
2.6. PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS.....	72
CAPÍTULO III – A INFORMAÇÃO FINANCEIRA	85
3.1. CONCEITO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA E PRESTAÇÃO DE CONTAS	86
3.1.1. Conceito de demonstrações financeiras	86
3.1.2. A prestação de contas segundo o POCP	87
3.1.3. As Instruções n.º 1/2004, do Tribunal de Contas	88
3.1.4. Documentos de prestação de contas	95
3.1.4.1. Balanço	96
Conceito de Activo	98
Conceito de Passivo	99
Conceito de Fundos Próprios	99
3.1.4.2. Demonstração dos Resultados	100
Conceito de Custo	102
Conceito de Provento	102
3.1.4.3. Fluxos de Caixa	103
3.1.4.4. Anexo às demonstrações financeiras	104
3.1.4.5. Relatório de gestão	105
3.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	109
3.3. OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	115
3.4. UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	120
3.5. NECESSIDADES DOS UTILIZADORES	123
3.6. ÓRGÃOS DE CONTROLO E ORGANISMOS DE DIVULGAÇÃO FINANCEIRA	126
3.6.1. O Instituto Nacional de Estatística (INE)	129
3.6.2. A Direcção-Geral do Orçamento	130
3.6.3. O Tribunal de Contas	132
3.6.3.1. Controlo	133
3.6.3.2. Auditoria	141
PARTE B – ESTUDO DE CASO	
CAPÍTULO IV – METODOLOGIA	145
4.1. OBJECTIVO, INCIDÊNCIA DO ESTUDO, ESTUDO DE CASO E QUESTIONÁRIOS e FICHA TÉCNICA	145
4.1.1. Objectivo	145
4.1.2. Incidência do estudo	147
4.1.3. Estudo de Caso e Questionários.....	148
4.1.4. Ficha técnica	154
4.2. AS QUESTÕES COLOCADAS	157
4.2.1. Implementação do POCP – Dificuldades – Situação anterior	157

4.2.2. Elaboração de documentos – Envio – Cumprimento de prazos.....	158
4.2.3. A informação contabilística: dúvidas e esclarecimentos	162
4.2.4. A informação contabilística e a sua utilização na gestão	163
4.2.5. A preferência de utilização de documentos	164
CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS	166
5.1. IMPLEMENTAÇÃO vs NÃO IMPLEMENTAÇÃO DOS PLANOS	
DE CONTABILIDADE – Situação geral	166
O papel do Instituto de Gestão Informática e Financeira do Ministério da Saúde	168
5.2. A NÃO APLICAÇÃO DOS PLANOS DE CONTABILIDADE	170
5.2.1. Razões apresentadas	170
5.2.2. Disponibilidade de meios para a implementação do plano	173
5.3. PRIMEIRAS CONCLUSÕES	176
5.4. DIFICULDADES VERIFICADAS NA FASE DE IMPLEMENTAÇÃO DO PLANO	180
5.5. SISTEMAS DE CONTABILIDADE UTILIZADOS ANTES DO POCP	183
5.6. DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	187
5.6.1. Elaboração	187
5.6.2. Envio.....	188
5.7. DÚVIDAS E PEDIDOS DE ESCLARECIMENTO SOBRE QUESTÕES TÉCNICAS	190
5.8. CONTABILIDADE ANALÍTICA E INVENTARIAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS BENS...	195
5.8.1. Contabilidade analítica	195
5.8.2. Inventariação e avaliação de bens	198
5.9. A PREFERÊNCIA DOS DOCUMENTOS	200
Notas finais	206
CONCLUSÃO	208
NOVO DESAFIO PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA	213
BIBLIOGRAFIA	218
APÊNDICES	233

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1	Estrutura interna do Sector Público	8
Quadro 1.2	Características dos Serviços Autónomos	13
Quadro 1.3	Serviços e Fundos Autónomos em 2004	15
Quadro 2.1	Base de Caixa vs Base de Acréscimo – Doc. de prestação de contas ..	25
Quadro 2.2	Contabilidade Pública	27
Quadro 2.3	Dependência orçamental dos serviços, face ao Orçamento do Estado..	30
Quadro 2.4	Orçamento do Estado vs Orçamento dos SFA	32
Quadro 2.5	Prestação de contas – Análise comparativa	37
Quadro 2.6	Planos de contabilidade sectoriais	41
Quadro 2.7	Normas Internacionais de Contabilidade	65
Quadro 3.1	Documentos de prestação de contas	92
Quadro 3.2	Elementos do Relatório de Gestão – Análise comparativa	106
Quadro 3.3	Características qualitativas da informação financeira Análise comparativa.....	114
Quadro 3.4	Controlo da informação financeira – Análise comparativa	128
Quadro 4.1	Questionários enviados e recebidos	156
Quadro 5.1	Aplicação dos planos de contabilidade	167
Quadro 5.2	Razões da não aplicação do planos de contabilidade	171
Quadro 5.3	Disponibilidade de recursos	173
Quadro 5.4	Dificuldades durante a implementação dos planos	181
Quadro 5.5	Tipo de contabilidade antes do POCP	185
Quadro 5.6	Tipo de contabilidade vs Dificuldade de implementação Correlação existente.....	186
Quadro 5.7	Elaboração dos documentos de prestação de contas.....	188
Quadro 5.8	Envio e apresentação de contas	189
Quadro 5.9	Pedidos de esclarecimento de questões técnicas	191
Quadro 5.10	Contabilidade analítica e inventariação e avaliação de bens, direitos e Obrigações	195
Quadro 5.11	Preferência dos documentos – Respostas dadas	201
Quadro 5.12	Preferência dos documentos – Análise geral	201
Quadro 5.13	Desvio-padrão das ordens de preferência dos documentos em relação ao geral	202

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.1 Serviços e Fundos Autónomos/2004	15
Gráfico 4.1 Questionários enviados e recebidos	156
Gráfico 5.1 Aplicação dos planos de contabilidade	167

SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AECA	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AP	Administração Pública
AR	Assembleia da República
ASB	<i>Accounting Standard Board</i>
CEE	Comunidade Económica Europeia
CGA	Caixa Geral de Aposentações
CIBE	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CIIDE	Cadastro e Inventário dos Imóveis e Direitos do Estado
CIME	Cadastro e Inventário dos Móveis do Estado
CIVE	Cadastro e Inventário dos Veículos do Estado
CN	Contabilidade Nacional
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSP	Comité do Sector Público
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DF	Demonstrações Financeiras
DGO	Direcção-Geral do Orçamento
DL	Decreto-Lei
DSBB	<i>Dissemination Standards Bulletin Board</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FBCF	Formação Bruta de Capital Fixo
FEE	<i>Fédération des Experts Comptables Européens</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional

GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>
IAPMEI	Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento
IASB	<i>International Accounting Standards Boards</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
ICAC	<i>Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants Committee</i>
IFADAP	Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IGAPHE	Instituto de Gestão e Alienação do Património Habitacional do Estado
IGF	Inspecção-Geral de Finanças
IMF	<i>International Monetary Fund</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
ISEGI	Instituto Superior de Estatística e Gestão da Informação
LEOE	Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado
LEO	Lei do Enquadramento Orçamental
LO	Lei do Orçamento
MES	Ministro do Equipamento Social
MF	Ministério das Finanças
NCGA	<i>National Council on Governmental Accounting</i>
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NICSP	Normas Internacionais do Sector Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
OECE	Organização Europeia de Cooperação Económica
OF	Órgão fiscalizador
ONU	Organização das Nações Unidas

PCAH	Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PIDDAC	Plano de Investimento e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central
PLC	Pedido de Libertação de Créditos
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCED	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o sector da Educação
POCIES	Plano de Contas das Instituições de Ensino Superior
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PSC	<i>Public Sector Committee</i>
QCA	Quadro Comunitário de Apoio
RAFE	Regime da Administração Financeira do Estado
SA	Serviços Autónomos
SCI	Sistema de Controlo Interno
SCN	Sistema de Contas Nacionais das Nações Unidas
SCNP	Sistema de Contas Nacionais Portuguesas
SDDS	<i>Special Data Dissemination Standard</i>
SEC 95	Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais
SEE	Sector Empresarial do Estado
SFA	Serviços e Fundos Autónomos
SIC	Sistema de Informação Contabilística
SNS	Serviço Nacional de Saúde
SPA	Sector Público Administrativo
TC	Tribunal de Contas
TOC	Técnico Oficial de Contas
UE	União Europeia

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

Objecto de estudo

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, definiu como objectivo principal a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos gestores e permita, entre outros aspectos, a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados.

Só por si, a definição deste objectivo, que é também uma nova exigência em matéria de contabilidade pública, vem, de certa forma, alterar os procedimentos tradicionais contabilísticos dos organismos públicos e obrigar ao tratamento da informação contabilística de uma forma que permita a sua consolidação, divulgação de resultados e análise comparativa, ou seja, de acordo com as características qualitativas exigidas.

Até ao presente momento, passaram já mais de oito anos depois da aprovação do POCP e muito já foi escrito sobre as suas vantagens e contributo para a transparência das contas públicas, bem como sobre as suas falhas, dificuldades de implementação, quer ao nível de equipamento adequado, quer ao nível de pessoal, e ainda sobre a morosidade por parte dos Serviços Públicos na concretização total dos seus objectivos.

Tem-se, no entanto, agora como certo, o pressuposto de que se encontram já reunidas as condições mínimas que permitem aplicar o POCP em todos os Serviços Autónomos (SA) e obter destes uma informação contabilística que, para além do mero e necessário cumprimento da lei, seja igualmente útil e qualificada.

O trabalho que agora se apresenta é o resultado da investigação desenvolvida de forma a provar este pressuposto, através do apuramento do ponto da situação em que o Plano

Oficial de Contabilidade Pública e os planos sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central se encontram, ao nível da sua implementação e, consequentemente, da identificação dos aspectos ou objectivos ainda não alcançados.

Metodologia

O desenvolvimento deste trabalho foi sustentado por uma metodologia definida por diferentes fases e métodos de investigação.

Assim,

- numa primeira fase foi dedicada especial atenção à revisão de literatura relacionada com a matéria e à preparação de questionários a enviar aos Serviços Autónomos para a obtenção de dados que pudessem retratar a realidade do universo em estudo, de forma a aferir, ou inferir, o pressuposto de que inicialmente se havia partido;
- a fase seguinte foi preenchida com a recolha de questionários, continuação de pesquisa literária e elaboração de um primeiro esboço do presente trabalho;
- por fim, na terceira e última fase foi feita a recolha de mais questionários, foram tratados os dados obtidos e elaborado o texto final.

No desenrolar das três fases foram utilizados os seguintes métodos de investigação:

- **Análise documental** – Livros, revistas da especialidade, artigos de opinião, Regulamentos comunitários, Leis, Decretos-Lei, Circulares da Direcção-Geral do Orçamento (DGO), e informação variada dos Serviços Autónomos e das entidades do Estado receptoras da informação.

- **Observação participativa** – O autor da dissertação desempenha funções na área da contabilidade e gestão orçamental e financeira de um Serviço Autónomo, e como tal, participa e usufrui do conhecimento das exigências legais no âmbito desta matéria, do conhecimento da realidade objectivamente alcançada em termos de informação contabilística tratada e divulgada, bem como da leitura de dados fornecidos por outros Serviços Autónomos e da sua forma de tratamento e apresentação.

- **Questionários** – Aos diversos Serviços Autónomos sujeitos ao POCP e seus planos sectoriais (sectores da educação e da saúde), sobre problemas e soluções verificados durante o processo de implementação do POCP, a sua informação contabilística e a utilidade que lhe é dada.

Estrutura

Pela especificidade do tema – Contabilidade Pública – e especial incidência na análise da concretização de objectivos propostos pelo plano de contabilidade que lhe dá corpo, entendeu-se por bem distinguir, neste trabalho, duas partes como necessárias para o cabal esclarecimento do tema e apresentação de dados finais e conclusivos:

A **Parte A** – Revisão da literatura – é destinada à apresentação teórica dos conceitos fundamentais em matéria de contabilidade pública.

Através da apresentação da estrutura interna de todo o Sector Público, da sua Administração Financeira e da sua Reforma, que se pretende vir a ser alcançada em plenitude com a total implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e com a concretização dos objectivos nele definidos e considerados essenciais para a nova gestão pública, procurou-se fazer o enquadramento legal dos Serviços Autónomos.

A evolução da Contabilidade Pública, os seus objectivos e a prestação de contas por parte dos organismos públicos, os organismos normalizadores da contabilidade pública e os órgãos de controlo e de divulgação da informação financeira, são matérias também tratadas nesta parte. Será ainda dado relevo às novas exigências trazidas aos Serviços Autónomos após a aprovação do POCP, aos princípios contabilísticos a partir de então adoptados, à informação que agora se torna necessário prestar, tendo em conta as suas características qualitativas e a perspectiva de satisfação das necessidades de informação dos seus utilizadores.

A **Parte B** – Estudo de caso – é toda dedicada ao estudo empírico do problema levantado e que deu lugar a este trabalho de investigação.

Para além do relato de todo o desenvolvimento efectuado para a escolha das questões colocadas, bem como da sua justificação, são também aqui apresentados os resultados dos dados obtidos na investigação, através de inquéritos enviados a todos os Serviços Autónomos, sendo especificamente feito o ponto da situação relativamente à implementação do POCP e dificuldades então verificadas, à elaboração da informação contabilística agora imposta, às ajudas externas solicitadas e, ao nível interno de cada organismo, ao pessoal técnico de que os Serviços Autónomos dispõem. A implementação da contabilidade analítica, as dificuldades de inventariação e avaliação de bens e ainda, no que à utilidade da informação diz respeito, a preferência e utilização de mapas de indicadores financeiros para a sistemática melhoria da gestão de cada Serviço, são aspectos igualmente aqui tratados que se revestem de elevada importância no contexto geral do tema deste trabalho e indicam, pela sua aplicação ou pela sua falta, o nível de implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, bem como a capacidade de resposta às necessidades dos utilizadores da informação financeira.

PARTE A

- REVISÃO DA LITERATURA

Capítulo I

O SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL

CAPÍTULO I – O SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL

1.1. ESTRUTURA INTERNA DO SECTOR PÚBLICO

“O Sector Público é o conjunto de actividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas, sendo estas, o próprio Estado, associações e instituições públicas. Divide-se em Sector Público Administrativo (SPA) (actividade económica própria do Estado e outras entidades públicas não lucrativas que desempenham uma actividade pública segundo critérios não empresariais) e Sector Empresarial do Estado (SEE) (actividades dominadas exclusivamente por critérios económicos: produção de bens e serviços com o fim de gerar excedentes - «lucros» - dos proveitos sobre os custos)”. (Franco, 1988, p. 140)

Quadro 1.1 Estrutura interna do sector público

Sector Público	Estado <i>lato sensu</i> ou SPA (Sector Público Administrativo)	Administração Central	- Estado: serviços públicos, integrados ou simples
			- Administração Central autónoma
		Segurança Social	
		Administração Regional	
		Administração Local	- Freguesias
			- Concelhos/Municípios
	- Regiões administrativas		
Empresas públicas ou SEE (Sector Empresarial do Estado)			

Fonte: Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública

O n.º 2 do artigo 82.º da Constituição da República Portuguesa, define o Sector Público como sendo aquele que é “constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”.

Para a American Accounting Association (AAA), todas as organizações que não são propriamente privadas, são consideradas pertencentes ao Sector Público. Acrescenta

ainda a este conceito que o Sector Público engloba todas as organizações que sejam governamentais, e também outras organizações, cujos outputs tenham em vista a satisfação de necessidades, e os inputs não tenham por fim a obtenção de benefícios financeiros que lhes façam face. Ou seja, por esta classificação considera como pertencentes ao Sector Público, todas as organizações que não tem como objectivo a obtenção de lucro.

Conforme Amaral (1987), *“Quando se fala em Administração Pública, tem-se presente todo um conjunto de necessidades colectivas cuja satisfação é assumida como tarefa fundamental pela colectividade, através de serviços por esta organizados e mantidos”*.

“Assim, onde quer que exista e se manifeste com intensidade suficiente uma necessidade colectiva, aí surgirá um serviço destinado a satisfazê-la, em nome e no interesse da colectividade”. (Amaral, 1987, p. 31)

Em sentido objectivo, ou material, Marcello Caetano (1991, p. 5) definiu a administração pública como sendo:

“(...) o conjunto de decisões e operações mediante as quais o Estado e outras entidades públicas procuram, dentro das orientações gerais traçadas pela Política e directamente ou mediante estímulos, coordenação e orientação das actividades privadas, assegurar a satisfação regular das necessidades colectivas de segurança e de bem-estar dos indivíduos, obtendo e empregando racionalmente para esse efeito os recursos adequados”.

Decorre daqui que:

“(...) a administração pública não é uma actividade exclusiva do Estado.”; “(...) é, por conseguinte, uma actividade desenvolvida não só pelo Estado como por outras

entidades públicas que dele são juridicamente distintas, e até, nos casos previstos na lei, por entidades particulares”. (Caetano, 1991, p. 7)

É no Sector Público Administrativo que se incluem a Segurança Social, a Administração Regional, a Administração Local e a Administração Central. Da Administração Central dependem, por um lado os serviços públicos simples – gabinetes ministeriais, Direcções Gerais e outras unidades orgânicas da Administração, ou seja, o Estado propriamente dito, e por outro lado a Administração Central autónoma. É exactamente nesta Administração Central autónoma que se incluem diversas entidades autónomas em relação ao Orçamento do Estado e que são os **serviços autónomos** e os **fundos autónomos**.

1.2. SERVIÇOS AUTÓNOMOS

Serviços autónomos, prestam utilidades materiais recorrendo a meios financeiros.

Fundos autónomos desenvolvem actividades exclusivamente de gestão de meios financeiros. São exemplos o Fundo de Turismo, a Caixa Geral de Aposentações, o IAPMEI e o IFADAP.¹

“A par das autarquias locais a lei criou outras entidades às quais confiou específicas tarefas administrativas (serviços autónomos ou institutos públicos (...))” (Caetano, 1991, p. 7)

“Pode haver e há, dentro do Estado, serviços que desempenham as suas funções com autonomia. São serviços do Estado, mas não dependem directamente das ordens do governo, são autonomizados, têm os seus órgãos próprios de direcção ou de gestão.

¹ IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento
IFADAP – Instituto de Financiamento e Desenvolvimento da Agricultura e Pescas

Aqui estamos perante aquilo a que poderíamos chamar a administração central desconcentrada, que é ainda uma administração do Estado, constituída por serviços incorporados no Estado, mas que dispõem de órgãos próprios de gestão”. (Amaral, 1987, p. 304)

Do ponto de vista objectivo ou material, a “*administração estadual indirecta é uma actividade administrativa do Estado, realizada, para a prossecução dos fins deste, por entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria e de autonomia administrativa e financeira.*” (Amaral, 1987, pp. 305-306)

As necessidades do mundo actual, levaram pois, à conveniência de adoptar fórmulas novas de organização e funcionamento da Administração Pública, para melhor prosseguir os fins do Estado, sendo a criação de centros autónomos de decisão e de gestão com a personalidade jurídica própria, com o seu pessoal, com o seu orçamento, com o seu património, com as suas contas - isto é, organismos não integrados no Estado – um dos modelos utilizados.

Um outro motivo que tem levado à multiplicação destes organismos autónomos encarregados da administração estadual indirecta é o desejo ou a necessidade de escapar às regras apertadas, por vezes muito embaraçantes, da contabilidade pública - controle da despesa, disciplina orçamental, salários fixados rigidamente sem possibilidade de corresponder às indicações do mercado do trabalho, etc. Mas está por estudar o que seria mais conveniente: reformar em sentido mais maleável as normas da contabilidade pública, ou continuar a promover a criação de organismos para escapar a essas normas...” (Amaral, 1987, p. 307)

Relativamente à última parte do último parágrafo, que fala das hipóteses de tornar mais

maleáveis as normas da contabilidade pública ou criar mais organismos autónomos, deve-se ter em atenção a data em que tais hipóteses foram levantadas e escritas: 1987. No que à criação de mais organismos autónomos diz respeito, convém referir que, também recentemente (1998/1999), entraram em vigor alguns diplomas legais que, dando sequência a uma série de pequenas reformas sectoriais e de acordo com os objectivos das novas políticas previstas aplicar a esses mesmos sectores da actividade económica portuguesa, não criaram mais organismos autónomos; antes, vieram os respectivos decretos-lei, reagrupar/renomear organismos autónomos.

Sobre a criação dos (fundos ou serviços autónomos), *“Os adeptos de uma política liberal ou conservadora insurgem-se normalmente contra esta tendência, na medida em que reduz o campo consentido à iniciativa privada, reforça o poder não-democrático da burocracia administrativa, e diminui consideravelmente o âmbito e a eficácia do controlo parlamentar sobre o Governo e a Administração. Os partidários de uma política socialista ou socializante respondem que o Estado tem de poder actuar com eficiência e prontidão, nomeadamente para promover o desenvolvimento económico e o bem-estar social, e que para o conseguir não é elevado o preço da multiplicação do número de institutos públicos.”* (Amaral, 1987, p. 308)

Fazendo agora a distinção entre o que são os serviços autónomos propriamente ditos e o que são serviços e fundos autónomos, o quadro 1.2 apresenta as suas principais características.

Apesar de a ambos ser concedida autonomia, esta, para os serviços autónomos, é meramente administrativa, ou seja, é-lhes atribuído o regime geral, jurídico e financeiro, dos serviços e organismos da Administração Pública, conforme se encontra estabelecido no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

Quadro 1.2 Características dos Serviços Autónomos

	Tipo de autonomia	
	Administrativa	Administrativa e Financeira (*)
Administração	Própria	Própria
Órgãos	Conselho de Administração	Conselho de Administração
Dependência	Não dependência do Ministro que só pode intervir modificando a lei orgânica.	Não dependência do Ministro que só pode intervir modificando a lei orgânica.
	Gerem-se a si próprios dentro dos limites legais.	Gerem-se a si próprios dentro dos limites legais.
Actos administrativos	Definitivos e executórios.	Definitivos e executórios.
Despesas	Dotações do O.E. e por vezes receitas próprias.	Dotações do O.E. e receitas próprias.
	Requisições mensais de fundos à Direcção-Geral de Contabilidade Pública.	Requisições mensais de fundos à Direcção-Geral de Contabilidade Pública.
	Folhas internas de despesa.	Folhas internas de despesa.
	Verificação da classificação orçamental e do cabimento pela D. G. C. P..	Verificação da classificação orçamental e do cabimento pela D. G. C. P..
Pagamento	Através de tesouraria própria.	Através de tesouraria própria.
Contabilidade	Não tem contabilidade privativa.	Contabilidade própria.
Orçamento	Não tem orçamento privativo.	Orçamento próprio.
Património	Podem não ter património próprio.	Património próprio.
Receitas	Ou não tem receitas próprias ou tendo-as são reduzidas (face às despesas)	Tem receitas próprias significativas.
Prestação de contas	Prestação anual de contas ao Tribunal de Contas, através de conta de gerência	Prestação anual de contas ao Tribunal de Contas através de conta de gerência

(*) Serviços e Fundos Autónomos

Fonte: Elaboração própria

Para os serviços e fundos autónomos, é aplicado o regime excepcional que é o da autonomia administrativa e financeira, conforme estabelece o artigo 43.º do D.L. n.º 155/92, de 28 de Julho, nos seus números 1 e 2. Um **serviço autónomo** tem organização própria. Gere as verbas que estão à sua disposição e inscritas no OE, podendo assim realizar despesas e ordenar pagamentos. O controlo destas despesas e pagamentos é feito pelo seu próprio departamento de contabilidade. Na tesouraria, de que também pode dispor, efectua os pagamentos e recebe, caso tenha, as receitas próprias.

Para pagamento das despesas, e porque têm estes serviço as suas verbas inscritas no OE, é feita todos os meses uma requisição de fundos à Direcção-Geral do Orçamento, que

depois de aprovada é remetida ordem de pagamento à Direcção-Geral do Tesouro, sendo posteriormente, através de transferência bancária, creditada a verba requisitada na conta do serviço requisitante. Este acto formal, conhecido por «Pedido de Libertação de Créditos» (PLC), de que trata o artigo 3.º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro (Bases da Contabilidade Pública), é sempre feito pelo montante que se tenha considerado no plano de tesouraria.²

As requisições de fundos, feitas normalmente dentro do duodécimo disponível,³ ou são de recursos próprios ou de transferências do OE. É de notar que mesmo havendo recursos próprios, estes têm de ser sempre requisitados, uma vez que as receitas próprias destas entidades são depositadas no Tesouro.

Um **Serviço** ou **Fundo autónomo** apesar de já ter autonomia administrativa e financeira, característica que lhe é dada pelo facto de possuir receitas próprias e também para que consigam assim estas entidades uma maior flexibilização de actuação ao nível financeiro, (conforme os termos do artigo 6.º da Lei n.º 8/90), não tem, no entanto, independência orçamental. A razão desta dependência deve-se à possibilidade de serem efectuadas transferências do OE a favor destes organismos. Contudo, tem um orçamento privativo publicado em anexo ao OE. A diferença essencial relativamente aos serviços que dispõem apenas de autonomia administrativa, é que os serviços e fundos autónomos escolhem as suas aplicações e recursos.

Segundo os dados disponibilizados pelo Instituto de Informática do Ministério das

² Documento elucidativo das origens e aplicações de fundos de uma entidade para um determinado período. No âmbito do art. 17.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho é uma peça financeira justificativa do pedido de libertação de créditos de um serviço donde consta a descrição por rubricas orçamentais dos pagamentos previstos para o mês relativos a compromissos já assumidos e a assumir e o valor do saldo existente entre créditos libertados e os pagamentos efectuados até ao final do mês anterior.

³ Duodécimo - 1/12 da verba orçamentada em cada ano.

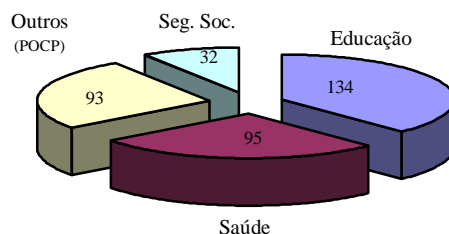
Finanças, aquando da apresentação do Sistema de Informação Contabilística (SIC), realizada em 23 de Março de 2004, encontram-se registados no Orçamento do Estado de 2004, 354 Fundos e Serviços Autónomos. A sua distribuição pelos vários subsectores é a que se apresenta no quadro 1.3, sendo também aqui indicados, para efeitos meramente comparativos, os números dos serviços de Segurança Social.

Quadro 1.3 Serviços e Fundos Autónomos em 2004

<i>Sector Público</i>	Sector Público Administrativo	Administração Central	FSA – Educação	134
			FSA – Saúde	95
			FSA – Outros (POCP)	93
	<i>Total de organismos da Administração Central</i>			<i>322</i>
		Segurança Social		32
<i>Total</i>				<i>354</i>

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 1.1 Serviços e Fundos Autónomos / 2004



Capítulo II

CONTABILIDADE PÚBLICA

CAPÍTULO II – CONTABILIDADE PÚBLICA

2.1. EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

2.1.1. A Contabilidade pública tradicional e a base de Caixa

A Lei que criou o Tesouro Real, ou Erário Régio, data de 22 de Dezembro de 1761 e pretendeu aplicar um melhor método de captação das receitas da época.

Em 1863 surge o Primeiro Regulamento Geral da Contabilidade Pública e a 4 de Janeiro de 1870 é aprovado o Segundo Regulamento da Administração da Fazenda e da Contabilidade Pública que introduz os princípios e as regras orçamentais da anuidade, unidade e universalidade e autorização legal das receitas e das despesas.

O ano de 1881 marca a reforma da Contabilidade Pública com a publicação do Terceiro Regulamento Geral da Contabilidade Pública onde constam os princípios da administração financeira portuguesa e é recomendada pela primeira vez a utilização do método de registo digráfico.

Já no Século XX e após a implantação da República, verifica-se no ano de 1911 a publicação de uma nova orgânica para o Ministério da Fazenda, passando a partir daí a designar-se Ministério das Finanças e a integração neste ministério da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

A situação da administração financeira foi-se mantendo quase inalterável e é já em 1928 que se publica a primeira parte da Reforma Orçamental. O principal a salientar deste documento é a definição da estrutura do Orçamento Geral do Estado, a classificação das receitas e das despesas e a introdução do conceito de autonomia financeira.

No ano seguinte – 1929 – é publicada a segunda parte da Reforma Orçamental onde se prevê a criação da Intendência-Geral do Orçamento⁴, sendo-lhe atribuída a missão de direcção dos trabalhos de preparação orçamental, análise dos quantitativos de receita e de despesa, a promoção da economia na administração financeira através de alterações na técnica e orgânica dos serviços, o reforço do princípio rígido do cabimento e o incentivo à responsabilidade financeira.

Se inicialmente se tratou de clarificar a parte orçamental, entendeu-se depois que deveria ser levada a cabo uma reforma das Contas Públicas, facto que veio a acontecer logo de seguida, em 1930, com a consagração de um sistema de gerência reportado ao ano económico, bem como um orçamento e uma conta sujeitos aos mesmos princípios e, por isso, com a viabilidade de serem comparáveis entre si. Foram de facto a falta de coincidência entre as contas e o orçamento, a falta de relação entre liquidação e cobrança de receitas bem como o atraso na publicação das contas e, neste contexto, a sua inutilidade,⁵ que estiveram na base deste diploma legal e que foram, na realidade os seus grandes objectivos.

Os processos de reestruturação e melhoria dos serviços continuaram entretanto a aplicar-se e em 1944 com a publicação do Decreto-Lei n.º 34332, de 7 de Dezembro, é estabelecida a obrigatoriedade do cumprimento e execução de regras orçamentais, ficando desta forma a escrituração das despesas e das receitas públicas restringida tendencialmente ao nível dos pagamentos e dos recebimentos, ou seja, à utilização do método de registo unigráfico.

⁴ A Intendência-Geral do Orçamento, nunca chegou a ser instalada, sendo as suas funções sempre desempenhadas pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

⁵ De notar que, já nesta data o paradigma da utilidade da informação contabilística/financeira e de satisfação das necessidades dos seus utilizadores, se colocava como de crucial importância para o Estado.

Havia já, e foi crescendo, uma forte preocupação de tornar a Contabilidade Pública num instrumento de análise da organização e funcionamento de todo o conjunto da Administração Pública. Paralelamente a este objectivo, foi sendo também considerado como obrigação da Contabilidade Pública, a possibilidade não só de análise mas também de acção na vertente económica e social, uma vez que ía permitindo o seu melhor controlo e planeamento.

Uma outra nota que merece evidência é a de que, como resultado de toda esta evolução, o conceito de gestão pública surge, em detrimento do conceito de administração pública, e verifica-se a partir daqui – e até aos dias de hoje – uma constante preocupação com a aplicabilidade da eficiência e da eficácia.

É já no período pós 25 de Abril, no ano de 1976, que, através da Lei n.º 11, de 31 de Dezembro, é publicada a 1.ª Lei Anual do Orçamento, sendo posteriormente publicado também o 1.º Decreto-Lei de Execução Orçamental e, no ano de 1977, a 1.ª Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado.

Mesmo com a recomendação do método digráfico, inscrita no Terceiro Regulamento Geral de Contabilidade Pública de 1881, é agora, com o novo sistema orçamental, publicado em 1988 o Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril, o qual estabelece a utilização do registo unigráfico, aplicando-se para isso o esquema de classificação económica das despesas e das receitas públicas.⁶

A contabilidade pública tradicional era uma contabilidade que dava primordial importância ao orçamento e à sua execução e a aspectos legais. Na realidade, o que

⁶ Deve dizer-se que a utilização do método digráfico pouco vingou e, por isso, caiu em desuso. Por um lado, devido à sua falta de tecnicidade, e, por outro, devido ao facto de o controlo orçamental ser efectuado, ao nível das despesas, pelos pagamentos do exercício, sendo que, também nas receitas, eram consideradas todas as cobranças do mesmo exercício.

existia era um sistema de registo unigráfico, também chamado de “registo de partida simples” e sustentado numa óptica de caixa. Era chamado de unigráfico porque cada facto patrimonial era registado, ou a débito ou a crédito de uma conta, ou seja, era registado pelo seu valor global (de receita ou de despesa), de acordo com as respectivas rubricas orçamentais, e nunca em ambas as posições, por contrapartida de outra qualquer conta. Apenas se verificava um único registo, quer ao nível das receitas, quer ao nível das despesas. Era um método na base de caixa porque os fluxos financeiros então existentes resumiam-se a apenas dois conceitos: o de “arrecadar” e o de “pagar”. Os organismos públicos inscreviam no início do ano todo o seu orçamento no chamado Livro de Conta-corrente, através da inscrição da dotação inicial de cada rubrica nas várias folhas desse livro (uma rubrica em cada folha), sendo depois, ao longo do ano, efectuados os respectivos lançamentos verificados, de receitas e de despesas.

Para o caso das despesas, os valores registados abatiam às respectivas dotações iniciais e duodécimos em cada mês, sendo por este método efectuado o controlo orçamental e disponibilizada informação sobre a posição da execução orçamental em cada momento.

A escrituração do que se arrecadava e a escrituração do que se gastava, sempre com base em documentos legais, era o suficiente para que a qualquer momento e para efeitos de prestação e justificação de contas, se apurasse se os dinheiros públicos foram ou não rigorosamente arrecadados e qual a aplicação que lhes foi dada.

A Contabilidade de caixa é assim, um sistema que tem por base o princípio de caixa, segundo o qual as receitas e as despesas só devem ser reconhecidas, respectivamente, no momento do seu recebimento ou pagamento, ou seja, consiste no registo do montante dos créditos libertados e de todos os pagamentos efectuados por actividades ou projectos e por rubricas orçamentais.

2.1.2. A Reforma da Administração Financeira do Estado: Unigrafia e Digrafia

No que à tão falada Reforma da Administração Financeira do Estado diz respeito, pode considerar-se o ano de 1990 como o ano do seu início formal. Com efeito, foi com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que este arranque se deu, pela instituição de uma uniformização dos requisitos contabilísticos considerados necessários para uma mais correcta administração dos recursos financeiros do Estado.

Deste diploma, convém relevar a criação de dois regimes financeiros distintos:

- o de autonomia administrativa – como regime geral – com a unigrafia como método de registo contabilístico, ou seja, uma contabilidade, também chamada de caixa, que efectua os registos de entradas e saídas de dinheiro;
- o de autonomia administrativa e financeira – como regime de excepção – sujeito ao método de registo digráfico, ou seja, baseado numa contabilidade de compromissos, através da qual se registam os encargos ou as obrigações assumidas. Por este regime o pagamento das despesas públicas passa a ser efectuado por meio de transferência bancária ou crédito em conta e, quando tal não for possível, será feito por emissão de cheque sobre o Tesouro.

A evolução com vista a uma melhoria da contabilidade pública continuou e a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, estabelece uma nova Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado que, no essencial, reforça o rigor da execução orçamental e prevê uma nova Conta Geral do Estado, mais coincidente com o Orçamento do Estado, de forma a possibilitar uma melhor interpretação e comparação de valores previstos e realizados.

O ano de 1992 pode ser considerado como o ano que marca uma nova fase na Reforma da Administração Financeira do Estado. É com a publicação nesse ano do Regime da Administração Financeira do Estado que passam a estar definidas novas regras de gestão. Pela primeira vez verifica-se a menção explícita à necessidade de um novo tipo de controlo e de gestão: a contabilidade analítica – *“os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão”*.

O conceito de duplo cabimento surge também neste diploma, tendo a sua principal aplicação nos Fundos e Serviços Autónomos. Na realidade, tendo estes serviços as suas receitas consignadas às suas despesas de funcionamento, torna-se necessário que se verifique, para além da autorização da utilização das dotações de despesa previstas em Orçamento de Estado para estes serviços e para cada um deles, que, cumulativamente, as mesmas despesas sejam cobertas pelas receitas cobradas de cada serviço.

2.1.3. O POCP e a Contabilidade na Base do Acréscimo

As evoluções económicas dos últimos anos trouxeram ao de cima novas necessidades de prestação de contas a entidades supranacionais, pelo que as insuficiências detectadas obrigaram a uma mudança no seu sistema contabilístico.

Uma Administração Pública moderna exige cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental, maior rigor e transparência na utilização dos dinheiros públicos, a par de uma modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado.

Deste modo, sentia-se desde há muito a necessidade de implementação de um novo sistema de contabilidade.

Da nova contabilidade pública, pretende-se que o registo de factos patrimoniais ocorridos durante o período de execução do orçamento não seja apenas o abater do montante da despesa à rubrica onde a mesma tem cabimento, mas antes que, para além disso também se verifique o movimento financeiro que está na base do surgimento da respectiva despesa ou receita, o movimento económico e as alterações patrimoniais.

Presentemente o que se pretende (e deve estar já em execução) para além de se continuarem a verificar todas as fases, quer das receitas, quer das despesas, é a introdução de um sistema baseado no princípio do acréscimo, ou seja, baseado em princípios contabilísticos geralmente aceites por todos e que lhes permite a obtenção de informação relevante para a tomada de decisões, bem como o conhecimento da situação patrimonial e posição económico-financeira das entidades.

A Estrutura Conceptual para a informação Financeira das Entidades Públicas, da AECA, refere que *“os pressupostos básicos de reconhecimento são as regras fundamentais que regem a elaboração da informação financeira”* (AECA, 2001: §175). Acrescenta ainda que os pressupostos subjacentes ao sistema contabilístico público são a *“gestão continuada”*⁷ e o *“princípio do acréscimo”*.

Ainda segundo a AECA, a base do acréscimo é definida como a *“imputação temporal de despesas e receitas que se deve fazer em função da corrente real dos bens e serviços e não no momento em que ocorre a corrente monetária ou financeira derivada dos mesmos”* (AECA, 2001: §180).

Apesar da contabilidade orçamental ser elaborada numa base de caixa, verifica-se no POCP que o princípio da especialização (ou do acréscimo) se apresenta com uma base

⁷ Salvo prova em contrário, presume-se que a actividade económica da entidade irá continuar num futuro previsível, pelo que os critérios contabilísticos não são orientados no sentido de orientar o valor líquido do património (AECA, 2001: § 176).

conceptual muito idêntica à do POC, ou seja, foi introduzida para vigorar nos sistemas de contabilidade pública a regra de que *“as despesas e receitas (tal como na realidade empresarial privada) que surjam da execução do orçamento imputar-se-ão de acordo com o procedimento estabelecido em cada caso”* (Caiado, 1997: 158). Acrescenta o mesmo autor que *“Se não se puder identificar claramente o fluxo real de bens e serviços, entender-se-á que as despesas ou as receitas se produziram quando se reconheçam os incrementos de obrigações ou direitos, ou as correcções valorimétricas que afectem os elementos patrimoniais.”*

É no capítulo 3.º do POCP que encontramos a consagração do princípio da especialização e que refere que *“os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do período a que respeitam”*.

O SEC 95, no seu parágrafo 1.57, contempla igualmente este princípio da especialização, ao referir que *“o valor económico é criado, transformado ou extinto ou quando se criam, transformam ou extinguem os direitos e as obrigações”*

Em termos de prestação de contas dos serviços do Estado, e neste caso concreto, dos Serviços Autónomos, a imposição de apresentação das contas em formato de Conta de Gerência, e de todos os documentos que a acompanham,⁸ obriga a que esta conta de gerência seja sempre elaborada numa base de caixa: recebimentos e pagamentos efectivamente realizados no período a que respeita.

Por outro lado, os documentos de informação financeira, agora pedidos pelo POCP, (Balanço e Demonstração de Resultados) são elaborados numa base de acréscimo, ou

⁸ A conta que se apresenta é a Conta de Gerência e não a Conta de Exercício. Por este facto e de acordo com a base conceptual de cada conta, a Conta de Gerência apresenta as receitas e as despesas efectivamente cobradas e pagas no período a que a conta respeita.

seja, com a quantificação do que se assumiu pagar – mesmo que ainda não tenha sido pago – e com o que se tem direito a receber – mesmo que ainda não tenha sido já recebido.

Convém referir que os mapas de Controlo da Execução Orçamental e que são remetidos às respectivas delegações da DGO mensalmente, têm relevada a informação segundo os dois sistemas (de caixa e de acréscimo).

Quadro 2.1 Base de caixa vs Base do acréscimo
Documentos de prestação de contas

Documentos	DGO	TC	CGE
Base de Caixa:			
- Mapas de controlo orçamental	x	x	x
- Mapa de fluxos de caixa	x	x	
- Alterações orçamentais	x	x	
- Relatório da execução orçamental	x	x	
- Mapa da situação de tesouraria			x
- Conta de fluxos financeiros do Estado			x
Base do Acréscimo:			
- Balanço	x	x	
- Demonstração de Resultados	x	x	
- Notas ao Balanço e à D.R.	x	x	
- Balancetes analíticos	x	x	
- Mapa da situação patrimonial			x

Fonte: Elaboração própria

2.2. CONCEITO E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Apresentar hoje a contabilidade como uma técnica de registo dos factos patrimoniais passados, é limitar o seu campo de análise e consequentemente deixar de lhe atribuir uma característica importante: a de constituir um meio eficiente de gestão.

A Contabilidade, que é, *latu sensu*, a ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão, visa

quantificar tudo o que ocorre numa unidade económica fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões da gestão.

Segundo Salvatier (1963), é a contabilidade uma disciplina cuja vocação é a de servir fins económicos, sendo que *“o maior problema da Economia é decidir qual o melhor uso possível dos recursos disponíveis.”* Perante esta necessidade, *“surge o propósito da Contabilidade como o de elaborar e comunicar informação financeira, com o objectivo de ajudar os indivíduos, gerentes e terceiros na tarefa da decisão”* (Briston: 1981).

No que à contabilidade pública diz respeito, podemos dizer que constitui um dos instrumentos privilegiados das Finanças Públicas, traduzindo-se num conjunto de regras jurídicas e técnicas aplicáveis à descrição, execução e controlo das operações financeiras e dos fenómenos económicos dos organismos públicos.

O sistema de contabilidade pública caracteriza-se ainda fundamentalmente pela existência de vários tipos de contabilidade dentro do Sector Público Administrativo, pelas variações nas classificações orçamentais que dificultam a análise e a comparabilidade ao longo do tempo das despesas públicas, pela execução das despesas baseada na óptica da legalidade formal e não também nos critérios de economicidade, oportunidade, eficiência e disponibilidades de tesouraria.

A falta de clareza e transparência na gestão pública não permite efectuar de uma forma eficiente, a consolidação das contas do SPA nem a existência de um eficiente sistema de controlo.

Barbosa da Silva (1995: 19-20), defende que *“o sistema de contabilidade pública tem hoje em dia necessidade de ser pensado como um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas*

formas de financiamento, ao management público (ajuda aos Directores Gerais na implementação e controlo do orçamento ...), como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões standards) e a auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades”.

Acrescenta ainda que, “o fim último da contabilidade pública é proporcionar de uma forma oportuna a informação financeira que é requerida pelos governantes para ajudá-los nas decisões a tomar ou a prosseguir”.

Por este motivo, Marques de Almeida *et al.* (2003), defende que “os critérios utilizados na gestão pública estão a modificar-se” e o simples cumprimento da legalidade “deixa de ser a grande preocupação, dando lugar a critérios emergentes de economia, eficácia e eficiência”.

O quadro 2.2. apresenta de forma sintética o âmbito de aplicação da contabilidade pública e outras referências directamente relacionadas com a sua informação.

Quadro 2.2. Contabilidade Pública	
Âmbito de aplicação	Todas as entidades do Sector Público Administrativo. O art. 10.º da lei n.º 91/2004, de 20 de Agosto - Lei do Enquadramento Orçamental, estipula que "os organismos do sector público administrativo ficam sujeitos ao Plano Oficial de Contabilidade Pública (...)
Sector Admin. Públicas Sector Público Empresarial	A actividade do sector público empresarial está sujeita aos princípios e normas contabilísticas do Plano Oficial de Contabilidade vigente para as empresas do sector privado.

Utilizadores da informação	Credores e investidores, fornecedores, instituições financeiras, analistas financeiros, órgãos de gestão, órgãos de controlo, governo, funcionários e entidades que elaboram a contabilidade nacional.
Necessidades de informação	Análise e avaliação: a) da conformidade legal e prestação de contas dos gestores no que respeita a aplicação de recursos; b) da posição financeira e patrimonial da entidade; c) da qualidade dos serviços prestados; d) dos factores economia, eficiência e eficácia aplicados aos recursos utilizados para o alcance dos objectivos previamente fixados.
Finalidades da informação	Objectivo de controlo, uma vez que a informação financeira se destina principalmente à prestação de contas.

Fonte: Elaboração própria

2.3. O ORÇAMENTO E A PRESTAÇÃO DE CONTAS NOS ORGANISMOS PÚBLICOS

2.3.1. Orçamento do Estado vs Orçamento dos Serviços e Fundos Autónomos

Na forma mais simples, **orçamento** é um documento de previsão de receitas e despesas sendo que, o **Orçamento do Estado** (OE) é um instrumento de gestão que descrimina as dotações de despesas públicas e as previsões de receitas necessárias para a sua cobertura, que define as regras da sua execução, bem como as condições a que deverá obedecer o recurso ao crédito. É apresentado pelo Governo à Assembleia da República, sob a forma de proposta de Lei, até 1 de Outubro de cada ano. (CRP⁹, art.105.º; Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, art. 12.º e 35.º)

Segundo o Prof. Sousa Franco: «*Orçamento*, em Finanças Públicas, é sempre *uma*

⁹ Constituição da República Portuguesa.

previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrar incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar receitas e realizar despesas e limitando os poderes financeiros da Administração em cada ano.» (Franco, 1988, p. 308)

Retira-se daqui a ideia de que é o OE uma previsão de Receitas e Despesas (para um tempo futuro; um ano) que pressupõe: primeiro, uma autorização dada pelos órgãos representativos dos cidadãos (que é a Assembleia da República (AR)), para que o Governo e a Administração Pública possam realizar receitas e despesas; segundo, a previsão pressupõe ainda uma limitação de poderes.

Numa forma sintética, pode dizer-se que o OE é um documento de previsão de receitas e despesas públicas, autorizadas para um determinado período de tempo.

Tratando este trabalho, na sua Parte B, do estudo de caso da situação actual do Plano Oficial de Contabilidade Pública nos Serviços Autónomos, e porque estes têm o seu Orçamento apresentado no Orçamento do Estado em valores globais de receita e de despesa, interessa agora fazer a distinção e apresentar a relação que existe entre o Orçamento do Estado e os orçamentos dos Serviços e Fundos Autónomos.

Dentro de todo o Sector Público, existem serviços com as mais variadas atribuições para a realização de actividades económico-sociais, de âmbito regional ou nacional, tendo por isso personalidades jurídicas diferentes que lhes permitem igualmente configurar diferentes níveis de autonomia e, consequentemente, responsabilidade, conferindo-lhes também diferentes posições de dependência ou de relação dos seus orçamentos com o Orçamento do Estado.

Para Carvalho *et al.* (1999), essas diferentes posições podem ficar assim distribuídas:

- *Serviços com independência orçamental* – São serviços que desenvolvem toda a sua actividade orçamental à margem do OE. Possuem processos próprios para a sua elaboração e aprovação e são exemplo deste tipo de serviços, as Empresas Públicas e as Administrações Regional e Local;
- *Serviços com orçamento especial* – São serviços que possuem um orçamento à margem do OE, embora necessitem da sua aprovação pela Assembleia da República. Encontram-se neste agrupamento as Instituições de Segurança Social que são reguladas pela Lei de Bases da Segurança Social;
- *Serviços com orçamento incluído no Orçamento do Estado* – Para este tipo de serviços, os seus orçamentos são total ou parcialmente submetidos ao OE e fazem parte deste agrupamento os organismos da Administração Central e que se dividem em serviços simples, serviços com autonomia administrativa e serviços autónomos.

Quadro 2.3 Dependência orçamental dos serviços, face ao Orçamento do Estado

Tipos de dependência	Autonomia orçamental	Tipos de serviços
Com independência orçamental	Possuem processos próprios para elaboração e aprovação do seu orçamento.	Empresas Públicas Administração Regional e Local
Com orçamento especial	Com orçamento à margem do OE mas aprovado pela AR.	Instituições da Segurança Social
Com orçamento incluído no OE	Com orçamento total ou parcialmente submetido ao OE.	Administração Central: - Serviços simples - Serviços c/ auton. administrativa - Serviços autónomos

Fonte: Elaboração própria.

Apesar de se ter já feito neste trabalho referência a “Serviços e Fundos Autónomos” ou

a “Serviços Autónomos”, importa agora definir o que se entende por este tipo de organismos, para que melhor possamos perceber a posição e grau de in/dependência dos seus orçamentos relativamente ao OE.

É o n.º 3 do artigo 2.º da Lei n.º 91/2001 que estabelece que este tipo de organismos são entidades públicas que, não tendo natureza e forma de empresa, fundação ou associação, possuem autonomia administrativa e financeira e dispõem de receitas próprias para a cobertura das suas despesas¹⁰.

Adianta-se ainda que, os chamados “Institutos Públicos” se inserem nesta classificação.

Como foi já referido e indicado no quadro 2.3, os Serviços Autónomos têm o seu orçamento incluído no OE, não dependendo directamente das suas verbas porque são elaborados por cada serviço tendo em conta as suas próprias necessidades e de acordo com as suas próprias receitas, mas sujeitos a aprovação superior e com as suas verbas globais inscritas no OE.

É no Título IV – Sistema financeiro e fiscal – da Parte II – Organização económica – da Constituição da República Portuguesa, e no seu artigo 108.º (Orçamento) que se encontra a primeira obrigação de existência de Orçamento do Estado e dos orçamentos dos Serviços e Fundos Autónomos. No que concretamente a estes diz respeito, encontra-se referência na alínea a) do ponto 1 do referido artigo:

1. O Orçamento do Estado contém:

- a) A discriminação das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos;**

A Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto (Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), com as

¹⁰ Pelo menos 65% das suas despesas totais, o que equivale aos dois terços, segundo o SEC 95.

alterações introduzidas) e que tem, entre outros, como objecto, a definição das regras e procedimentos a ter em conta aquando da elaboração do Orçamento do Estado, refere também no seu artigo 5.º, n.º 1, que:

1 - O Orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas dos serviços integrados, dos serviços autónomos e do sistema de segurança social.

É de salientar que a anterior Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei 6/91, de 20 de Fevereiro) referia-se aos Serviços e Fundos Autónomos como “*organismos que não tenham natureza, forma e designação de empresas públicas, adiante designados por serviços e fundos autónomos*” mas os quais tinham o seu orçamento privativo inserido no Orçamento do Estado.

Quadro 2.4 Orçamento do Estado vs Orçamento dos S. F. A.

	<i>Orçamento do Estado</i>	<i>Orçamento dos Serviços e Fundos Autónomos</i>
Data de recepção das propostas de orçamento	1 de Outubro de cada ano	3 de Setembro de 2004 (para as proposta de orçamento do ano de 2005)
Entidade a quem é remetida a proposta de orçamento	Assembleia da República	Direcção-Geral do Orçamento
Documentos que acompanham o orçamento	Relatório detalhado, com a justificação da política orçamental proposta.	- Memória justificativa detalhada ao nível mais desagregado de classificação económica de receita e de despesa, com fundamentação clara das verbas orçamentadas.
Anexos	- Indicadores financeiros de médio e de longo-prazo; - Programa financeiro plurianual; - Estimativa do orçamento consolidado do SPA, na óptica da contabilidade pública e na óptica da contabilidade nacional; - Orçamento consolidado dos SFA e orçamento consolidado do Estado, incluindo o da Segurança Social.	- Anexo IV – Orçamentação das remunerações certas e permanentes; - Anexo V – Ficha de notação orçamental, justificativa do orçamento da actividade, devido à obrigação de orçamentação por actividades.
Outros documentos que acompanham o orçamento	Documentos de informação financeira e patrimonial	- Plano de Actividades (2005); - Balanço previsional (2005); - Demonstração de Resultados previsional (2005); - Balanço do exercício de 2003; - Demonstração de Resultados de 2003

Fonte: Elaboração própria

Tomando como referência o orçamento para o ano 2005, a Circular, Série A, n.º 1312 de 13 de Agosto de 2004, da Direcção-Geral do Orçamento que trata da sua elaboração, refere no seu ponto n.º 7 – Data de recepção das propostas de orçamento, do capítulo VI – Outras regras aplicáveis especificamente aos Serviços e Fundos Autónomos, que:

“É fixado, também em 3 de Setembro, o prazo limite para que as propostas dos orçamentos dos serviços e fundos autónomos, depois de apresentados à concordância das respectivas Tutelas, sejam objecto de registo, e dêem entrada, em duplicado na respectiva Delegação da Direcção-Geral do Orçamento, devendo uma ser remetida, de imediato, por esta última à Direcção de Serviços do Orçamento”.

O quadro 2.4 apresenta as especificidades de prazos, documentos e entidades a que as propostas de orçamento devem estar sujeitas, tendo em conta a Circular n.º 1312 e a Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei de enquadramento orçamental.

2.3.2. A Conta Geral do Estado vs prestação de contas nos organismos Públicos

2.3.2.1. A Conta Geral do Estado

A já citada Lei de Enquadramento Orçamental determina, atento o disposto no artigo 94.º, que a apresentação da Conta Geral do Estado (CGE), incluindo a da segurança social, à Assembleia da República para o ano de 2003 e seguintes seja regida por prazos, estruturação e prestação de informação especificamente determinados.

De entre os aspectos referidos, particulariza-se o facto de o cumprimento dos normativos legais constantes do Título IV – “Contas” da lei de enquadramento se traduzir na apresentação da CGE à Assembleia da República até 30 de Junho do ano

seguinte àquele a que se reporta, estando, assim, subjacente a antecipação, em seis meses,¹¹ relativamente ao prazo estipulado na Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, entretanto revogada, bem como, precedendo parecer do Tribunal de Contas, à apreciação e aprovação por esta. A Conta Geral do Estado do ano de 2003 é a primeira que se rege pelas disposições aí contidas.

Apresentando bastantes similitudes com as Contas Gerais do Estado dos anos anteriores, salienta-se, para além de uma nova ordenação, a apresentação de alguns novos mapas contabilísticos gerais, bem como de elementos informativos, comuns ou específicos, às contas do subsector dos serviços integrados, do subsector dos serviços e fundos autónomos e do sistema de segurança social.

Cabe à Direcção-Geral do Orçamento a coordenação e centralização dos elementos necessários à elaboração e encerramento da CGE, e, para que possa dar cumprimento ao referido prazo, torna-se indispensável que as várias entidades intervenientes no processo forneçam, atempadamente, a informação necessária.

2.3.2.2. A prestação de contas nos organismos públicos

Para os serviços e fundos autónomos, ou seja, os que dispõem de autonomia administrativa e financeira, em matéria de contas e do seu controlo, prevê-se um mero auto-controlo prévio, atribuído aos órgãos próprios competentes, e o controlo sistemático e sucessivo de gestão orçamental, segundo os critérios de legalidade, cabimento, eficiência (minimização dos meios utilizados e maximização dos resultados obtidos) e eficácia (capacidade de atingir os objectivos previstos).

¹¹ De 31 de Dezembro do ano seguinte àquele a que respeita a CGE para 30 de Junho.

A Direcção-Geral do Orçamento, através da Circular Série A n.º 1260, que trata da informação a prestar pelos serviços e fundos autónomos, referia já em relação ao orçamento de 1999, que:

“A necessidade de acompanhamento rigoroso da execução orçamental do Estado e dos Serviços e Fundos Autónomos tem levado à criação e utilização de adequados suportes e fluxos de informação. No que respeita ao subsector dos Serviços e Fundos Autónomos têm sido definidos nos decretos-lei de execução orçamental e nas Circulares Série A da Direcção-Geral do Orçamento, um conjunto de procedimentos específicos tendentes à recolha normalizada de informação relativa à sua actividade financeira.”

É esta informação que permite uma análise, periódica e amiúde, da execução do orçamento do Estado e a sua comparação com períodos recentes (últimos meses) ou homólogos (igual período do ano precedente).

Para além das conclusões retiradas da análise dos dados, e que serve de instrumento de correcção aos eventuais desvios de valor inicialmente previstos, são as mesmas conclusões divulgadas, de forma a que todo o cidadão, interessado, as possa conhecer e, da sua leitura, obter o conhecimento, que reclama e tem direito, sobre a origem e aplicação dos dinheiros do erário público. A página <http://www.dgo.pt/boletim/0504-bol.>, do Ministério das Finanças, Direcção-Geral do Orçamento, apresenta a Síntese da Execução do Orçamento do Estado de Maio/2004 (Janeiro a Maio):

“Análise Global: O valor provisório do défice do subsector Estado para o período em análise, excluídas as despesas de anos anteriores, ascende a 1 476,6 M€, reflectindo, em termos homólogos, uma redução de 814,2 M€, a qual decorre da diferença de 6,9 p.p. entre as taxas de crescimento homólogo da receita e despesa. Esta evolução

assenta numa diminuição do défice corrente em 666,6 M€, conjugada com um decréscimo do défice de capital da ordem dos 147,6 M€.”

Sobre os suportes e fluxos da informação e os seus procedimentos específicos, a Circular Série A, n.º 1308 da Direcção-Geral do Orçamento, datada de 7 de Abril de 2004, e que trata das instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2004, reserva o seu ponto n.º 2 para a informação a prestar pelos serviços e fundos autónomos.

O quadro 2.5 sintetiza esses documentos de prestação de contas a apresentar ao Tribunal de Contas e à Direcção-Geral do Orçamento e respectivos prazos, bem como os principais mapas que compõem a Conta Geral do Estado.

Quadro 2.5 Prestação de contas - Análise comparativa

Documentos	Prazos *	dos Serv. Autónomos		CGE
		DGO	TC	
Mapas de controlo orçamental Receita e despesa	Mensal - até dia 15 do mês seguinte	x	x	
Balancetes analíticos (contas até ao 4.º grau)	Mensal - até dia 20 do mês seguinte	x	x	
Relatório da execução orçamental	Trimestral - até 30 dias seguintes	x	x	
Situação da dívida e dos activos expressos em dívida pública, avaliados ao valor nominal	Quando ocorre	x	x	
Operações de financiamento: empréstimos e amortizações efectuadas e previstas	Trimestral - até 15 dias seguintes	x	x	
Prestação de contas do exercício	Até 30 de Abril - ano seguinte		x	
Guia de remessa	Anual - até 30 de Abril do ano seguinte (para o ano de 2004 a data foi alterada, excepcionalmente para 15 de Maio)	x	x	
Caracterização da entidade		x	x	
Relação nominal dos responsáveis		x	x	
Acta da apreciação das contas		x	x	
Relatório e parecer do órgão de fiscalização		x	x	
Balanço		x	x	
Demonstração de resultados		x	x	
Mapas de controlo orçamental		x	x	
Mapa de Fluxos de Caixa		x	x	
Notas ao Balanço e à D. R.		x	x	
Alterações orçamentais		x	x	
Situação de contratos		x	x	
Formas de adjudicação dos contratos		x	x	
Execução do PIDDAC		x	x	
Transferências correntes e de capital		x	x	
Subsídios concedidos		x	x	
Subsídios obtidos		x	x	
Activos de rendimento fixo		x	x	
Activos de rendimento variável		x	x	
Situação da dívida e juros		x	x	
Relatório sobre a Conta Geral do Estado	Anual - Apresentada à Assembleia da República até 30 de Junho do ano seguinte			x
Mapa de execução orçamental				x
Mapa da situação de tesouraria				x
Mapa da situação patrimonial				x
Conta de fluxos financeiro do Estado				x

* - De acordo com o Decreto-Lei n.º 57/2005, de 4 de Março - Normas de execução do Orçamento do Estado para 2005

Fonte: Elaboração própria.

2.4. OBJECTIVOS DA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

2.4.1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

Em 1995, ou seja, depois de em 1992 ter sido publicado o Regime da Administração Financeira do Estado, e através da Resolução n.º 23/95, de 12 de Junho, é criada uma **Estrutura de Missão** cuja finalidade era a elaboração de um Plano Oficial de Contabilidade Pública.

O resultado a que se chegou, foi a publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Se até então se tinham, de uma forma quase contínua, dado grandes passos em matéria de reforma da administração financeira do Estado e, mais concretamente, na melhoria da contabilidade pública e de toda a informação que dela se pode e deve retirar para a boa gestão dos Serviços e dos dinheiros públicos, este diploma, o POCP, é, sem dúvida o grande incrementador de toda uma mentalidade que se pretende agora mais aberta e real.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) tem como principal objectivo criar condições para a integração de uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica¹² numa contabilidade moderna.

Sendo aplicado *“a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social”*, conforme refere o seu artigo 2.º, pretende:

¹² Contabilidade analítica – Contabilidade interna da organização/organismo, pela qual se analisam periodicamente os dados sobre custos e proveitos imputados a cada centro de custo (secção de produção/actividade), com vista ao apuramento de desvios e à sua correcção ou, à maximização “produtiva” dos mesmos centros de custos.

“dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma administração financeira moderna, inserida na nova realidade do euro e da União Económica e Monetária que exige a disponibilidade de informação financeira (v.g., contabilística e orçamental) em condições de acrescida transparência e compatibilidade face aos restantes Estados da União Europeia.” (primeiro parágrafo do preâmbulo do D.L. n.º 562/99, de 21 de Dezembro).

A necessidade de uma melhor realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública, de uma forma automática e, até agora, dificultada pela existência e aplicação na Administração Pública de planos de contabilidade essencialmente adaptados do Plano Oficial de Contabilidade e não preparados para a necessária consolidação de contas, foi outro dos motivos que estiveram na base da aprovação do POCP.

Na realidade, antes do POCP foram aprovados os seguintes:

- **Plano Oficial de Contas dos Serviços de Saúde (POCSS)** para os Serviços de Saúde, aprovado por Despacho do Secretário de Estado da Saúde, publicado no DR n.º 231, de 18/10/91 e revisto em 1995 – Despacho de aprovação do Secretário de Estado da Saúde de 2/10/95. Foi revogado com a aprovação do POCP.
- **Plano de Contas das Instituições de Segurança Social (PCISS)** para as Instituições de Segurança Social, aprovado através do Decreto-Lei n.º 24/88, de 29 de Janeiro;
- **Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS)** para as Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado através do Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março;

- **Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM)**, para as Associações Mutualistas, aprovado através do Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de Novembro;
- **Plano de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios (PCSMFM)**, aprovado através do Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho.

Estavam ainda para aprovação os seguintes Planos:

- **Projecto Plano de Contas das Instituições de Ensino Superior Público (PCIESP)**, para as Instituições de Ensino Superior Público; e,
- **Projecto Plano de Contas das Autarquias Locais (PCAL)**, para as autarquias locais.

Depois do POCP foram aprovados:

- **Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)**, aprovado através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro; com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro e Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Setembro;
- **Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação)**, aprovado através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro;
- **Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)**, aprovado através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro;
- **Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)**, aprovado através do Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro.

Quadro 2.6 Planos de Contabilidade sectoriais

	<i>Plano de Contabilidade</i>	<i>Diploma de aprovação</i>
Antes do POCP	POCSS - Plano de Contas dos Serviços de Saúde	Despacho Secretário de Estado da Saúde, de 18/10/91. Revisto em 2/10/95
	PCISS - Plano de Contas das Instituições de Segurança Social	Decreto-Lei n.º 24/88, de 29 de Janeiro
	PCIPSS - Plano de Contas das Instituições de Solidariedade Social	Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março
	PCAM - Plano de Contas das Associações Mutualistas	Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de Novembro
	PCSMFM - Plano de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios	Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho
	PCIESP - Projecto Plano de Contas das Instituições de Ensino Superior Público	Em projecto
	PCAL - Projecto Plano de Contas das Autarquias Locais	Em projecto
POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública		Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro
Depois do POCP	POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro (c/ alterações da Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro e D.L. N.º 315/2000, de 2 de Setembro)
	POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o sector da Educação	Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro
	POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde	Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro
	POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social	Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro

Fonte: Elaboração própria

2.4.1.1. A Contabilidade Analítica

De uma forma geral, a contabilidade analítica (e isto aplica-se quer ao sector público, quer ao sector privado), tem como âmbito e objecto os custos, proveitos e resultados que, na contabilidade financeira, são tratados de forma global em relação à entidade no seu todo e que aqui são tratados e analisados de uma forma analítica de modo a satisfazer as suas necessidades da gestão económica.

A medição e análise dos custos, proveitos e resultados, tendo em conta o alcance dos objectivos previamente definidos, utilizando, para o efeito, conceitos, métodos e procedimentos de registo contabilístico próprios, são a razão e os instrumentos de que se serve a contabilidade analítica.

A necessidade actual de se apurar analiticamente o resultado de cada unidade operacional – ou prestadora de serviços – não é assim tão recente. Segundo Kaplan e Cooper (1998: 12), *“as mudanças nos negócios ocorridos desde meados da década de 70, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras das empresas. O novo ambiente obriga à procura de informações mais relacionadas com os custos e desempenho das actividades, processos, produtos, serviços e clientes”*.

Com origem nas empresas industriais, a contabilidade analítica torna-se igualmente necessária para a boa gestão e melhor tomada de decisões de outras organizações, onde se incluem as entidades do sector público.

“6. O principal objectivo do POCP, aprovado pelo presente diploma, é, assim, a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade moderna que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.”

(ponto 6 do preâmbulo do DL n.º 232/97 – POCP)

É esta terceira vertente do POCP – a contabilidade analítica – o objectivo principal a atingir, ou o objectivo último, para onde devem ser direccionados todos os esforços

envolvidos nos objectivos anteriores definidos no POCP. Para que possa ser efectivamente um instrumento de apoio à gestão, deverá revestir-se das seguintes e principais características:

- Está organizada em função das necessidades específicas de cada entidade e não está sujeita a qualquer constrangimento de forma, ao contrário do que acontecer na contabilidade financeira;
- É destinada a servir todos os responsáveis da entidade, qualquer que seja a sua posição hierárquica;
- Deve estar actualizada e fornecer informação atempadamente, orientada para o futuro e para a acção, designadamente, em termos de planeamento operacional;
- Deve estar organizada de modo a pôr em relevo as responsabilidades;
- Através da análise dos desvios e do controlo da gestão, deve possibilitar a adopção de medidas correctivas; e,
- A sua relação Custo/Benefício implica a pormenorização no espaço (quantidade de informação) e no tempo (oportunidade e rapidez de acção).

Os planos de contabilidade referem-se a este tipo de contabilidade de formas diferentes:

- No Plano Oficial de Contabilidade (POC) reserva-se a classe 9 – Contabilidade de custos, mas sem qualquer desenvolvimento, deixando assim às empresas a liberdade de estruturar e elaborar as informações inerentes à contabilidade interna, podendo criar e movimentar contas adequadas naquela classe.
- No caso do POCP, para além de ser indicada a contabilidade analítica como fazendo parte do seu principal objectivo, nada mais é acrescentado sobre a sua estruturação e desenvolvimento de contas.

- O POC-Educação contém normas para a contabilidade analítica (2.8) dizendo nomeadamente que (2.8.1) “a contabilidade analítica é um sistema obrigatório e tem como objectivos:
 - a) a obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, serviço externo, etc.). Assim, pretende-se obter:
 - Nas escolas de ensino não superior, o custo de cada turma, o custo por aluno e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade externa;
 - Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, o custo dos serviços internos, o custo por curso, disciplina ou aluno, o custo de cada projecto de investigação e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade;
 - Nas outras entidades públicas, o custo de cada actividade, unidade ou serviço.
- O POCMS segue o disposto no POCP, referindo no seu n.º 2.9 que “a contabilidade analítica é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para os quais existe um plano de contabilidade analítica” (Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), aprovado em 27 de Novembro de 1996).

Pelo facto de em termos de contabilidade pública ser, a contabilidade analítica, uma novidade introduzida pelos actuais planos que se encontram em vigor, tanto mais que as suas características obrigam a uma reconfiguração do conceito de gestão pública, nunca

anteriormente pensado, é assumido por todos ser esta matéria de difícil aplicação na maioria dos serviços do sector público.

Acresce ainda o facto de, se os planos sectoriais POCED e POCMS se referem à contabilidade analítica como um sistema de aplicação obrigatória, tendo até, para os serviços do sector da saúde sido aprovado um específico plano de contabilidade analítica, já o mesmo não acontece em relação ao POCP.

Parece existir aqui uma lacuna legal que, primeiro deveria ser colmatada com a definição genérica do que se entende por necessário aferir em sede de contabilidade analítica e, em segundo, que permitisse a criação de uma entidade de apoio específico nesta área durante um prazo imposto e adequado à sua implementação nos serviços.

Com a regulamentação existente, tem-se a consciência das dificuldades de vária ordem genericamente verificadas na implementação do POCP, por um lado devido à inovação de conciliar e fazer corresponder a contabilidade orçamental com a patrimonial e com todas as regras e princípios que numa e a noutra se devem sempre verificar, e por outro, devido à necessidade de, a partir destas duas contabilidades, extrair a informação analítica que se pretende.

Por isto, tem-se, à partida, a ideia de que este processo complicado de articulação das diferentes ópticas contabilísticas e, talvez pior ainda, a inventariação e avaliação dos bens dos Serviços, seja um trabalho ainda por fazer. Neste trabalho de investigação as ideias formuladas à partida, porque nunca estão, à partida, comprovadas, são colocadas com o mesmo nível de dúvida de todas as outras ideias que se pretende analisar.

2.4.1.2. A Inventariação e Avaliação dos bens

O inventário a que as entidades contabilísticas devem proceder e aprovar, deve considerar as fases de identificação, inventariação e avaliação dos bens patrimoniais, dado que não só é importante que as entidades disponham de informação quanto aos factores formadores do valor desses bens, mas também o sistema de informação a ele subjacente. Através do inventário a entidade contabilística conhece a estrutura do seu activo imobilizado, dispõe de elementos para a elaboração do balanço, ao mesmo tempo que faculta os elementos necessários à contabilização das amortizações, pelas quais se quantificam as depreciações dos bens ocorridas ao longo do tempo.

A inventariação refere-se aos procedimentos relativos ao registo da identificação do bem, que deve ocorrer logo que este seja recepcionado nos serviços, promovendo-se a sua inserção no inventário, com a respectiva codificação e valoração.

A contabilização a efectuar, decorrente da elaboração do inventário, pode significar uma importante e profunda alteração qualitativa no modo de funcionamento das organizações, ao constituir um indispensável instrumento de gestão que permite o conhecimento dos factos patrimoniais verificados ao longo do ano. Portanto, a identificação de todos os recursos patrimoniais e a sua inventariação, irão permitir que a nova prática contabilística seja devidamente aplicada.

2.4.1.3. Os bens do domínio público

A questão principal que nesta área se coloca é a que tem a ver com a parte do imobilizado referente aos bens do domínio público. Com efeito, da classe 4 do POCP – Imobilizado, consta uma conta, a 45 que se destina a este tipo de bens.

Entendendo primeiro o Imobilizado como o conjunto dos bens detidos com carácter de continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso da actividade de uma entidade, antes estão ao seu serviço e constituem por isso o seu activo permanente, consideram-se bens do domínio público o conjunto de bens pertencentes ao Estado que estão ao serviço dos cidadãos, destinados ao uso e fruição geral dos cidadãos. Podem, no entanto, alguns bens do domínio público, apoiarem as entidades públicas para a prestação de serviços.

Assim, deixam de ser só imobilizações da entidade as que efectivamente lhe pertencem (e que são os bens que estando também ao serviço dos cidadãos, se destinam à prestação directa dos serviços previstos prestar pelas entidades – bens de serviço público) e passam também a ser considerados os bens do Estado afectos à entidade que estão ao dispor do público em geral – bens públicos ou do domínio público.

Não possuindo objectivos comerciais mas sim de âmbito social, estes bens caracterizam-se por serem de uso de toda a comunidade, não transaccionáveis, quer por não existir mercado para eles, quer pelas entidades que os controlam não possuírem a sua posse jurídica.

São considerados bens do domínio público os referidos no artigo 84.º da Constituição da República Portuguesa, tais como estradas, pontes, bens do património artístico, histórico e cultural.

Dentro deste contexto, colocam-se aqui uma série de questões:

1.º - saber se os bens do domínio público que não estão afectos à actividade da entidade também fazem parte, ou não, do activo da entidade, já que no activo devem ser relevados os bens que trazem, ou podem vir a trazer benefícios futuros;

2.º - qual a utilidade deste tipo de informação para a avaliação da posição financeira da entidade;

3.º - (e este é o maior problema) como valorizar os bens do domínio público, sendo estes, na sua generalidade, quer pela sua extensão, quer pela sua natureza histórica ou cultural, de muito ou até quase difícil valorização.

Uma outra situação que se verifica e que, para efeitos de inventariação, avaliação e consequente contabilização diz respeito, é a que existe com os bens do domínio público e empresas que os utilizam ou administram. Sobre esta problemática, a Comissão de Normalização Contabilística emitiu o seguinte parecer:

1. Os bens do domínio público são, por definição, propriedade do Estado¹³, conquanto este possa atribuir a sua exploração a empresas.
2. A contabilização dos bens do domínio público pelas empresas deverá atender às seguintes situações:
 - a) simples autorização de exploração;
 - b) integração no activo através de realização de capital;
 - c) integração no activo mediante aquisição ou construção directa pelas empresas.
3. Na hipótese a), os referidos bens não devem ser considerados como activo da empresa exploradora, embora os custos de manutenção sejam de suportar pela empresa.
4. Nas hipóteses b) e c), as empresas devem dar a esses activos um tratamento contabilístico idêntico aos demais activos, isto é, deverão registar os valores contabilísticos atribuídos aquando da realização do capital (hipótese b) ou os custos incorridos com a aquisição ou construção desses bens (hipótese c).

¹³ Ou outros entes públicos, a ele equiparados para o efeito.

5. Para além disso, o registo e período de reconhecimento dos gastos (manutenção e depreciação) referentes a estes activos devem estar associados aos benefícios que geram para a empresa que os utiliza ou administra.
6. Quando se tratar de bens do domínio público em regime de concessão, deverão ser adoptados pela empresa os procedimentos previstos na Directriz Contabilística n.º 4 – “Contabilização de obrigações contratuais de empresas concessionárias”, na medida em que as condições da concessão permitam a sua aplicação.
7. Em todos os casos, deverá ser feita a divulgação apropriada na nota n.º 14 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, com a discriminação tão detalhada quanto possível, para uma correcta identificação destes bens.

Seja de uma forma ou de outra, o que é certo é que estes, tal como todos os outros bens do Estado, têm que ser inventariados e avaliados, incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, independentemente de estarem, ou não, afectos à sua actividade operacional, sendo a sua inventariação regulamentada pelo Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), aprovado pela portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril. Este diploma resultou da fusão do Cadastro e Inventário dos Móveis do Estado (CIME), do Cadastro e Inventário dos Veículos do Estado (CIVE) e do Cadastro e Inventário dos Imóveis e Direitos do Estado (CIIDE).

Para a valorização destes activos utiliza-se o custo histórico ou o custo de produção e perante a impossibilidade da sua aplicação, recorre-se à avaliação segundo critérios técnicos adequados.

2.4.2. O Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação

O POC-Educação surgiu com a publicação da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, na sequência da anterior publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, estipulado no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.

Com efeito, a Reforma da Administração Financeira do Estado instituída pela Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, e legislação complementar, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, permitiram aos organismos autónomos a adopção de um sistema contabilístico baseado no Plano Oficial de Contabilidade, pelo que alguns organismos do Ministério da Educação, principalmente os dotados de autonomia administrativa e financeira, passaram a utilizar planos de contabilidade nele baseados.

A especificidade, dimensão e diversidade do tipo de entidades que constitui todo o sector da educação, justificaram a criação do seu próprio plano sectorial.

2.4.2.1. Âmbito de aplicação

Destina-se este plano, e de aplicação obrigatória, a todo o sector da educação português, ou seja, a todas as entidades do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob a sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.

Com a separação das entidades do Ministério da Educação para os actuais ministérios em funcionamento – Ministério da Educação e Ministério da Ciência e do Ensino Superior – passou o POC-Educação a ser obrigatório para todas as entidades destes dois ministérios.

Como determina o artigo 2.º da Portaria n.º 794/2000, é ainda aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades anteriormente referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos destas entidades.

São exemplos de entidades abrangidas, as Universidades, Faculdades, Institutos politécnicos, Escolas Superiores, Escolas do Ensino Básico e Secundário, Agrupamentos de Escolas, ASE, Centros de Formação e Direcções do Ministério da Educação.

2.4.2.2. Implementação

Determinou ainda o diploma de aprovação do POC – Educação, conforme o seu art. 6.º, que a sua implementação seria faseada, estipulando ainda que a sua aplicação seria obrigatória a partir do ano económico de 2001 para os organismos com autonomia administrativa e financeira (p. ex. universidades e institutos politécnicos) e a partir de 2002 para os restantes (p. ex. escolas básicas e secundárias).

Por outro lado, o Decreto-Lei n.º 54/2003, de 28 de Março, que estabelece as normas de execução orçamental para o ano de 2003, refere no seu art. 28.º, n.º 9, que “durante o ano de 2003 a aplicação do POC-Educação é facultativa para os organismos com autonomia administrativa, podendo ser utilizado o regime simplificado”.

Para que as entidades a que se refere este artigo possam ser abrangidas por este regime simplificado, terão que, cumulativamente, conforme refere o art. 4.º, n.º 2, da Portaria n.º 794/2000, reunir as seguintes condições:

- a) Estejam dispensadas da remessa das contas ao Tribunal de Contas;
- b) Não sejam dotadas de autonomia administrativa e financeira;
- c) Sejam integradas num grupo público;
- d) A entidade-mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.

Caso estas condições não se verifiquem, estarão os mesmos serviços abrangidos pelo regime geral, utilizando nesta situação a classe zero do plano de contabilidade e que se destina ao registo das operações de gestão e controlo orçamental, quer na óptica da despesa quer na óptica da receita, utilizando ainda, sempre que necessário, a contabilidade patrimonial e a analítica.

A diferença entre as entidades que utilizam o regime geral e as que utilizam o regime simplificado reside no facto de que estas últimas efectuem o registo de todas as fases da receita e da despesa na contabilidade orçamental, movimentando exclusivamente a classe zero.

2.4.2.3. Inventário; Contabilidade analítica; Controlo interno

Inventário

Devem as entidades, obrigadas à aplicação do POC-Educação, conforme art. 6.º, n.º 4 da Portaria 794/2000, proceder à elaboração e aprovação do inventário e respectiva avaliação de todos os bens, direitos e obrigações, fundamentais para o início da contabilidade patrimonial.

Marques de Almeida e Conceição Marques (2003), salientam a necessidade de ter em conta as fases de identificação, inventariação e avaliação dos bens patrimoniais, dado

que não só é importante que as entidades disponham de informação quanto aos factores formadores do valor desses bens, mas também o sistema de informação a ele subjacente.

Através do inventário a entidade contabilística conhece a estrutura do seu activo imobilizado, dispõe de elementos para a elaboração do balanço, ao mesmo tempo que faculta os elementos necessários à contabilização das amortizações, pelas quais se quantificam as depreciações dos bens ocorridas ao longo do tempo.

Esta nova exigência de identificação e inventariação de todos os recursos das entidades veio permitir que a nova prática contabilística definida pelo POC-Educação, como instrumento de gestão que permite o conhecimento dos factos patrimoniais verificados ao longo de cada e dos sucessivos anos de actividade das entidades, seja devidamente aplicada.

Contabilidade analítica

Outra obrigatoriedade prevista no POC-Educação é a implementação de um sistema de contabilidade analítica, como instrumento de gestão para a análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos seus proveitos e dos resultados obtidos por actividade.

Para além dos principais objectivos que se pretende satisfazer com a implementação da contabilidade analítica nos serviços do sector da educação – alguns já abordados no anterior ponto 2.4.1.1. A contabilidade analítica – pretende-se também:

- Conhecer o custo dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço pago pelo utente enquanto beneficiário do serviço prestado, de modo a fundamentar o montante exigido;
- Conhecer os custos e proveitos de actividades complementares à actividade principal do serviço, de modo a poderem ser tomadas decisões sobre a entrega,

ou não, da exploração dessas mesmas actividades complementares a entidades externas;

- Conhecer e, de certa forma, justificar, a aplicação das receitas constituídas por subsídios e outro tipo de transferências externas, quer em termos de valor, quer em termos de actividade específica de aplicação;
- Conhecer o desvio encontrado entre os custos inicialmente previstos e os realmente verificados, de forma a poderem ser efectuadas as necessárias correcções;

São estes os *itens* principais que a contabilidade analítica deve satisfazer, possibilitando aos responsáveis pela entidade na área da informação financeira, os dados necessários para a apresentação, no relatório de gestão, de indicadores relacionados com a eficiência, eficácia e economia da entidade.

Convém ainda referir que para as entidades que aplicam o POC-Educação, o exercício económico para a contabilidade analítica não coincide com o ano civil, mas antes é entendido como sendo o período correspondente ao ano escolar.

Controlo interno

Outra das especificidades do POC-Educação e directamente relacionada com a elaboração e prestação de contas é a obrigação da existência de um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão.

Este sistema deve garantir a fiabilidade da informação financeira apresentada, assim como a veracidade dos seus números e indicadores que se retirarão dos elementos de prestação de contas, através da inclusão dos seguintes princípios básicos:

- a) A segregação de funções;
- b) O controlo das operações;
- c) A definição de autoridade e de responsabilidade; e,
- d) O registo metódico dos factos.

2.4.2.4. Prestação de contas

Tal como o objectivo do POCP, também com este plano se pretende facultar a integração dos diferentes aspectos da contabilidade – orçamental, patrimonial e analítica - o que irá permitir aos organismos abordar os fluxos contabilísticos, não apenas numa óptica orçamental (receitas e despesas), mas também nas ópticas patrimonial e analítica.

No fundo, o objectivo principal a atingir é o de, no futuro, se poder medir com maior rigor os níveis de eficiência e de eficácia do investimento público no sector da educação, bem como a forma como são aplicados os fundos à sua disposição nas suas diversas áreas de actuação.

Em termos de prestação de contas, as entidades abrangidas pelo regime simplificado (ver ponto 2.4.2.2. – Implementação), podem ficar dispensadas da apresentação dos documentos de prestação de contas previstos, ou seja, o Balanço, a Demonstração dos Resultados, o Anexo às Demonstrações Financeiras, os Mapas de Fluxos de Caixa, o Mapa da Situação Financeira e o Parecer do órgão fiscalizador.

O Relatório de Gestão e os Mapas de Execução Orçamental continuam a ser para estas entidades, de prestação obrigatória.

Para efeitos de prestação de contas consolidadas foi introduzido o conceito de Grupo Público, sendo previstos dois conjuntos distintos de grupos públicos:

- As Universidades e Institutos Politécnicos, integrando cada um deles, as suas escolas, faculdades, Serviços de Acção Social, etc.; e,
- As entidades contabilísticas que satisfaçam a definição de “entidade-mãe”¹⁴.

As entidades inseridas num grupo público deverão consolidar as suas contas, tendo para isso, que proceder à elaboração do:

- Relatório de gestão consolidado;
- Balanço consolidado;
- Demonstração de resultados por natureza consolidados;
- Anexo às demonstrações financeiras consolidadas; e
- Proceder à certificação legal de contas.

2.4.3. O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

2.4.3.1. Âmbito de aplicação

O POCMS, aprovado através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro, foi outro dos planos sectoriais que surgiu na sequência da aprovação do POCP.

Sendo de aplicação obrigatória em todos os serviços do Ministério da Saúde, bem como nos organismos autónomos sob a sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, é também aplicado às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades atrás referidas, desde que disponham de receitas

¹⁴ Entidade-mãe – Entidade que controla uma ou mais entidades.

maioritariamente provenientes do orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos destas entidades.

2.4.3.2. Implementação

Tal como no POC-Educação, também para o POCMS foi previsto que a sua implementação se verificasse por fases. Assim, na primeira fase, de acordo com o art. 5.º da Portaria que aprovou o POCMS, foi seleccionada uma amostra de um conjunto de organismos com autonomia administrativa e financeira, onde este plano seria implementado no decorrer do ano de 2001, podendo, no entanto, esses organismos manter em paralelo o sistema de contabilidade que vinham a adoptar antes do POCMS, (Plano Oficial de Contas dos Serviços de Saúde – POCSS), de forma a garantir a compatibilidade de informação prestada pelos dois sistemas.

A escolha dos organismos que fariam parte desta amostra seria seleccionada pelo Grupo para a Normalização do POCMS e contaria este Grupo com o apoio técnico da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

Para os restantes organismos não incluídos neste grupo de primeira fase de implementação, o plano de contabilidade apenas seria de aplicação obrigatória a partir de Janeiro de 2002.

2.4.3.3. Inventário; Contabilidade analítica; Controlo interno

Inventário

“Consiste o Inventário numa relação dos elementos patrimoniais com a indicação do seu valor, pelo que, a elaboração do inventário consiste em analisar os elementos de um

dado património, descrevê-los e atribuir-lhes um valor.” (Borges, Rodrigues e Rodrigues: 1995)

No inventário devemos considerar três fases:

- a) **identificação**, em que se verifica quais os elementos patrimoniais existentes;
- b) **descrição e classificação**, em que os elementos serão apresentados e repartidos pelas classes a que dizem respeito; e
- c) **valorização**, acto de atribuição de um valor a cada elemento patrimonial.

Sobre esta matéria de Inventário, o POCMS não reservou nenhum ponto específico para a definição do que deveria ser feito pelos organismos obrigados à sua aplicação. No entanto, o ponto 4.1 que trata dos critérios de valorimetria a seguir para as imobilizações, refere-se ao inventário quando estabelece que no caso de inventariação inicial de activos cujo valor de aquisição ou produção se desconheça, deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definido nos termos legais ou, caso não exista disposição legal aplicável, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens.

Contabilidade analítica

A obrigatoriedade de existência de um sistema de inventário permanente possibilita o conhecimento, a cada momento, através dos registos contabilísticos, do valor dos *stocks* e dos resultados obtidos nas vendas, produção ou prestação de serviços (para o caso específico das entidades públicas), facilitando, em larga escala, a implementação de uma contabilidade analítica ou de gestão.

O POCMS, nesta matéria, segue o disposto no POCP, referindo no n.º 2.8 que “*a contabilidade analítica é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para os quais existe um plano de contabilidade analítica*”, sendo este o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), aprovado em 27 de Novembro de 1996).

Controlo interno

Tal como no caso do POC-Educação, também o POCMS determina que deverão as instituições pertencentes ao Ministério da Saúde adoptar um sistema de controlo interno, de forma a que seja assegurado o desenvolvimento das suas actividades de forma eficaz, eficiente e com qualidade, assegurando, assim, a salvaguarda dos seus activos, a prevenção de ilegalidades e a exactidão e integridade de todos os registos contabilísticos e a preparação oportuna e atempada de toda a informação financeira.

De uma forma diferente do que se encontra definido no POC-Educação, no POCMS no ponto relativo às considerações técnicas sobre o sistema de controlo interno, este plano apresenta um detalhado conjunto de objectivos que os procedimentos de controlo devem visar, bem como um grande número de métodos e procedimentos que deverão fazer parte das normas de controlo interno a implementar.

Entre os objectivos, destacam-se:

- a) a salvaguarda da legalidade e regularidade na elaboração e execução dos documentos orçamentais, financeiros e contabilísticos;
- b) o cumprimento das deliberações dos órgãos de gestão e decisões dos respectivos titulares;
- c) a salvaguarda do património;

- d) e exactidão e integridade dos registos contabilísticos e a fiabilidade de toda a informação produzida;
- e) a utilização eficaz e adequada dos fundos dentro dos pressupostos legalmente atribuíveis para a assunção de encargos;
- f) o registo atempado e pelas quantias correctas de todas as receitas e despesas nos documentos apropriados e dentro do período a que dizem respeito;
- g) o controlo das aplicações e do ambiente informático;
- h) o incremento de critérios rigorosos de gestão que proporcionem uma resposta eficaz e eficiente a todas as solicitações;
- i) a implementação de normas e procedimentos que visem a qualidade de todas as actividades desenvolvidas.

2.4.3.4. Prestação de contas

São documentos de prestação de contas por partes das entidades que aplicam o POCMS,:

- a) Balanço;
- b) Demonstração de resultados;
- c) Mapas de execução orçamental (receita e despesa);
- d) Mapas de fluxos de caixa;
- e) Mapa da situação financeira;
- f) Anexos às demonstrações financeiras;
- g) Relatório de gestão; e
- h) Parecer do órgão fiscalizador,

devendo todos estes documentos ser assinados pelo órgão legal competente para a sua apresentação e enviados às entidades competentes. O parecer do órgão fiscalizador,

deverá, ainda, ser acompanhado por uma certificação legal de contas, se o referido órgão integrar um revisor oficial de contas, ou um relatório do conselho fiscal, caso exista.

Pelo elevado número e diversidade das entidades abrangidas pelo POCMS e que se assumem como entidades económicas únicas, toda a informação contabilística produzida necessita de um tratamento posterior, com vista à sua consolidação, de forma a que, por fim, seja possível obter dessa informação um conjunto de indicadores que satisfaçam de forma global as necessidades específicas de análise e decisão agregadas.

Neste sentido, a consolidação de informação financeira está prevista no POCMS para as entidades pertencentes a um mesmo subconjunto do Ministério da Saúde, não definindo, no entanto, o conceito desses mesmos subconjuntos.

Convém ainda referir que as demonstrações financeiras consolidadas não substituem as demonstrações financeiras individuais das entidades integradas no Serviço Nacional de Saúde (SNS), mas antes, devem ser entendidas como um complemento da informação prestada.

Prevê o POCMS que pela via da consolidação se poderá obter um único conjunto de demonstrações financeiras e orçamentais, constituído pelo Balanço, Demonstração dos resultados e Mapas de controlo orçamental, de todo o SNS e até de todo o Ministério da Saúde, como se de uma única entidade se tratasse.

2.5. OS ORGANISMOS NORMALIZADORES DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Ao nível internacional, quando se debate a questão da normalização contabilística, procura-se principalmente encontrar as melhores soluções para os problemas de comunicação, compreensão e análise da informação contabilística no âmbito internacional. Garcia Benau *et al.* (1995), afirmam que a obtenção de informação financeira equivalente e comparável só é possível através de um adequado nível de harmonização.

Dos avanços verificados no processo de harmonização contabilística internacional em termos de contabilidade pública, retiram-se vantagens e desvantagens que interessa analisar, tendo em conta quer os normativos legais de cada país quer as especificidades das actividades e objectivos das entidades públicas.

Citando Luder (1988), os objectivos da harmonização da contabilidade pública consistem em providenciar, quer a financiadores privados dos governos, quer a instituições financeiras internacionais (Banco Mundial e FMI), uma imagem fiável e comparável dos países financiados, assim como um estímulo para modernizar a contabilidade pública dos vários países.

Desta forma, é considerado um objectivo e uma vantagem, a redução das diferenças entre os sistemas contabilísticos utilizados pelo sector público nos distintos países.

São muitas as vantagens apresentadas para a continuação e melhoria do processo de harmonização da contabilidade pública internacional e que vão de encontro às necessidades quer dos cidadãos, quer dos organismos internacionais de controlo, quer ainda das instituições governamentais e não governamentais que tem responsabilidades

de decisão supranacionais. Ao nível europeu, a elaboração das demonstrações financeiras que proporcionem uma imagem completa da situação financeira da UE resultará com certeza, através da consolidação de contas dos vários países membros, numa mais correcta tomada de decisões nacionais e europeias.

No que respeita a desvantagens ou obstáculos ao processo harmonizador da contabilidade pública, o que parece mais importante referir é o facto de as entidades governamentais não considerarem a comparabilidade da informação ao nível supranacional como uma vantagem para todos. Cada país com as suas características culturais e normativos jurídicos e administrativos próprios, privilegia nas reformas que tenta levar a cabo, as necessidades internas de informação financeira, executando, para efeitos internacionais, apenas o que lhes está superiormente imposto.

Para além disto, os diferentes níveis de progresso das reformas de cada país fazem com que o avanço que uns países já levam nesta matéria de harmonização contabilística, não seja acompanhado por todos, o que naturalmente origina diferenças na aplicação de normas e, conseqüentemente, na elaboração e apresentação da informação que, desta forma, não será comparável e não ajudará à tomada das melhores decisões.

2.5.1. As Normas Internacionais de Contabilidade Pública

No caso da Contabilidade Pública, e em termos de normativos internacionais que visam nos seus objectivos uma harmonização contabilística, destacam-se as “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)”, emitidas pelo International Federation of Accountants Committee (IFAC), que numa procura constante de melhoria da contabilidade governamental, tem vindo a desenvolver, através do seu Public Sector

Committee (PSC), iniciativas que conduzem à elaboração destas normas e orientações diversas na área da contabilidade pública internacional.

Aplicáveis a todos os níveis governamentais, tem estas normas a intenção de fornecer aos Governos de todo o mundo uma plataforma que sirva de base às suas práticas financeiras e posterior elaboração de informação final de contas, equivalentes nos métodos utilizados e, por isso, passíveis de fácil comparação.

Todas as IPSAS tem por base as correspondentes International Accounting Standards (IAS)¹⁵ emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e que segundo a designação portuguesa são as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

Se as IAS foram as primeiras normas internacionais a serem publicadas e algumas delas com revisões efectuadas em 1992, 1993, já as IPSAS são mais recentes, tendo sido as primeiras oito normas internacionais para o sector público publicadas pelo IFAC em Maio de 2000.

Para que se tenha uma ideia clara das IPSAS e das IAS emitidas, foi elaborado o quadro 2.7 onde é também evidenciada a correspondente designação que a cada uma foi dada.

¹⁵ A partir do ano de 2001 passaram a designar-se International Financial Reporting Standards (IFRS).

Quadro 2.7 Normas internacionais de contabilidade

Ano de revisão	IPSAS - Internacional Public Sector Accounting Standards	IAS - International Accounting Standards	Ano de revisão
Organismo emissor : IFAC		Organismo emissor : IASB	
2003	IPSAS n.º 1 - Apresentação das demonstrações financeiras	IAS n.º 1 - Apresentação de demonstrações financeiras	1997
2003	IPSAS n.º 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa	IAS n.º 7 - Demonstrações de Fluxos de Caixa	1992
2003	IPSAS n.º 3 - Excedente ou Défice líquido do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas	IAS n.º 8 - Resultados líquidos do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas	1993
2003	IPSAS n.º 4 - Efeitos de alterações em taxas de câmbio	IAS n.º 21 - Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	1993
2003	IPSAS n.º 5 - Custos de empréstimos obtidos	IAS n.º 23 - Custos de empréstimos Obtidos	1993
2003	IPSAS n.º 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas	IAS n.º 27 - Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização dos investimentos em subsidiárias	2000
2003	IPSAS n.º 7 - Contabilização dos investimentos em entidades associadas	IAS n.º 28 - Contabilização de investimentos em associadas	2000
2003	IPSAS n.º 8 - Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos	IAS n.º 31 - Relato financeiro de interesses em empreendimentos Conjuntos	2000
2003	IPSAS n.º 9 - Proveitos de transacções de intercâmbio	IAS n.º 18 - Rédito	1993
2003	IPSAS n.º 10 - Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	IAS n.º 29 - Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	1994
2003	IPSAS n.º 11 - Contratos de construção	IAS n.º 11 - Contratos de construção	1993
2003	IPSAS n.º 12 - Existências	IAS n.º 2 – Inventários	1993
2003	IPSAS n.º 13 - Locações	IAS n.º 17 - Locações	1997
2003	IPSAS n.º 14 - Acontecimentos após a data do balanço	IAS n.º 10 - Acontecimentos após a data do balanço	1999
2003	IPSAS n.º 15 – Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	IAS n.º 32 - Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	1998
2003	IPSAS n.º 16 - Propriedades de investimento	IAS n.º 40 - Propriedades de investimento	2000
2003	IPSAS n.º 17 - Activos fixos tangíveis	IAS n.º 16 - Activos fixos tangíveis	1998
2003	IPSAS n.º 18 - Relato por segmentos	IAS n.º 14 - Relato por segmentos	1997
2003	IPSAS n.º 19 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes	IAS n.º 37 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes	1998
2003	IPSAS n.º 20 - Divulgação de partes relacionadas	IAS n.º 24 - Divulgação de partes Relacionadas	1994

Fonte: Elaboração própria a partir de dados obtidos no Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão e no site do IFAC <http://www.ifac.org/publicsector/index>

De uma análise comparativa, destacam-se as seguintes diferenças de conteúdo existentes entre as IPSAS e as IAS:

Em quase todas as IPSAS se encontram diferenças nos termos utilizados para referir idênticas situações ou documentos. Por exemplo o termo “empresa” utilizado nas IAS foi substituído, nas IPSAS, pelo termo “entidade”. Esta troca de denominação para efeitos do sector público, tem a ver com a aplicação das normas, não a empresas públicas (as que integram o Sector Empresarial do Estado), mas sim e apenas aos organismos que constituem todo o restante conjunto do sector público, tal como é referido no § 4 da IPSAS 1, e que não sejam empresas públicas comerciais. Estas estão sujeitas às IAS.

Outra diferença verificada na IPSAS 1 é a que se refere à definição de Activo. Na realidade, e também pelo facto de esta norma se aplicar ao sector público, a definição de Activo acrescenta, conforme o seu § 6, o conceito social como campo potenciador de vir no futuro a gerar um activo para a entidade: *“Por activo entendem-se os recursos controlados por uma entidade como resultado de actos contabilísticos passados e dos quais a entidade espera vir a obter, no futuro, benefícios económicos ou potenciais serviços.”*

Verifica-se ainda, em muitas das IPSAS, a não existência de definições que constam da correspondente IAS. No entanto estas definições podem encontrar-se no Glossário de Definições de Termos das IPSAS, publicado separadamente.

Um outro tipo de diferenças encontradas é, por exemplo, a situação que se verifica na IPSAS 13 – Contratos de Arrendamento. No final desta norma, em apêndice, são indicadas as classificações dos contratos de arrendamento, o tratamento a dar a um

contrato de arrendamento financeiro por parte do arrendatário e por parte do arrendador, e, o cálculo da taxa de interesse implícita num contrato de arrendamento financeiro.

A IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação inclui uma definição de contrato de seguros, sendo na IAS correspondente (a n.º 32), apenas explicados os contratos de seguros na parte dos comentários.

Esta mesma IPSAS 15, contrariamente ao que se verifica com a correspondente IAS 32, inclui em apêndice, um guia de implementação como ajuda a quem elabora os documentos financeiros.

De uma análise geral, verifica-se, segundo a FEE (2003), a existência de alguns benefícios das IPSAS relativamente às IAS, a saber:

- As IPSAS, ao basearem-se no princípio do acréscimo, são por isso mais completas do que a contabilidade de caixa, já que a utilização do princípio do acréscimo evita a consideração subjectiva de pagamentos e recebimentos num determinado ano (a que também se pode chamar de “contabilidade criativa”,¹⁶ com a intenção de alterar a prestação de contas desse mesmo ano.
- A informação contabilística baseada no princípio do acréscimo possibilita uma melhor tomada de decisões, ou seja, uma gestão interna (de cada organismo), nacional (ao nível governamental) e até supranacional (ao

¹⁶ A contabilidade criativa aplica-se, principalmente à informação orçamental, ou, melhor dizendo, à contabilidade orçamental, já que a informação é o resultado final da contabilização anteriormente efectuada.

Montesinos *et al.* (2003), considera a contabilidade criativa no aproveitamento das opções contabilísticas ou orçamentais permitidas pelas normas para obter a imagem desejada. Neste caso poder-se-ia falar de uma “orçamentação” criativa realizada mediante a interpretação oportuna das normas e aspectos que não estejam suficientemente claros, tentando assim escapar ao controlo das entidades fiscalizadoras.

nível europeu, por exemplo), de melhor qualidade, com uma utilização e distribuição de recursos mais ponderada e equitativa.

- Uma avaliação da situação financeira da entidade mais precisa e fidedigna.

De uma forma geral tem-se verificado, tanto por parte dos organismos responsáveis pelo acompanhamento da contabilidade internacional de tipo empresarial, como da contabilidade internacional do sector público uma constante preocupação na emissão de normas internacionais, orientações e estudos realizados no sentido de cada vez mais aperfeiçoar os critérios contabilísticos.

Recentemente, num artigo publicado sob o título “*A contabilidade pública em Portugal e as normas da IFAC*”, Pires Caiado referia que “*as organizações que integram o sector público estão a ser confrontadas com novos desafios em matéria contabilística*”. Apontava o mesmo autor, como uma das principais preocupações do *Comité* do Sector Público da IFAC¹⁷, a promoção de uma contabilidade elaborada na base de acréscimo (*accrual basis*) por parte dos organismos do sector público e a fixação de regras no respectivo período de transição, para além da elaboração de uma norma de fluxos de caixa específica para o sector público.

Está esta preocupação directamente ligada ao facto de tradicionalmente as operações decorrentes da actividade dos serviços públicos se traduzirem em fluxos de dinheiro (receitas e despesas) a que em contabilidade pública se denomina de “base de caixa”.

¹⁷ Para que se tenha também uma ideia geral de como se desenvolve todo o processo de criação e publicação de uma norma contabilística internacional no sector público, convém referir que a IFAC é constituída por 155 organizações representantes de 113 países a nível mundial e é composta pelos seguintes comités: “*Compliance*”; Formação; Ética; IASB; Auditoria Profissional nos Negócios; Sector Público e, Auditores Transaccionais, sendo que Portugal, no Comité do Sector Público, é representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. O processo conducente à aprovação de uma norma inicia-se com a apresentação de um *draft* (proposta de norma) à qual se segue um longo período para a sua análise, discussão e eventual correcção, por parte de todas as partes envolvidas no processo, terminando com a sua aprovação pelo Comité.

A alteração ou passagem deste sistema de base de caixa para o sistema de base do acréscimo depara-se, em muitos serviços públicos, com barreiras, quer de carácter técnico, quer de políticas governamentais, que a impedem de realizar.

Esta situação, enquanto não for totalmente corrigida, dará lugar à prestação de contas elaboradas por um e por outro tipo de contabilidades, e é aqui que o POCP e a sua total implementação em todos os SA tem uma fundamental e positiva contribuição a dar.

A adopção ou, mais concretamente, a aplicação das IPSAS por parte dos diversos países, é outra questão que se coloca. Na realidade falta ainda apurar o nível de aceitação a aplicabilidade destas normas, emitidas por um organismo que, apesar de ser composto por 155 organizações de 113 países, é contudo um organismo privado, sendo que as referidas normas podem não ir ao encontro das políticas definidas em cada país pelo conjunto dos elementos do governo em exercício.

2.5.2. A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), criada no âmbito do Ministério das Finanças através do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 2132/97, de 3 de Setembro, diploma que aprovou o POCP, tem por missão assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia. (Site da CNCAP: Identificação e Missão)

Ao longo da sua actividade, e pelas competências que lhe são atribuídas, emitiu duas Orientações genéricas:

- Orientação n.º 1/98, publicada através da Portaria n.º 116/99 (2.ª série), de 10 de Fevereiro do Senhor Ministro das Finanças; e a
- Orientação n.º 2/2000, publicada através da Portaria n.º 42/2001, de 19 de Janeiro.

A primeira teve por objecto a emissão de normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos da aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

A segunda teve por objecto a recomendação da adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.

Durante o ano de 2001 foram emitidas pela CNCAP duas Normas Interpretativas: a n.º 1/2001, publicada a 16 de Abril de 2001, sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar e outra, a n.º 2/2001, publicada a 3 de Maio de 2001, sobre a movimentação da conta 25 do POCP.

Teve também como tarefa, a escolha de *organismos piloto* onde a implementação do POCP foi feita de uma forma faseada e com acompanhamento contínuo, por parte da CNCAP, para a adopção das medidas mais adequadas e de procedimentos técnicos necessários às novas exigências do POCP.

Para além disto, foram sempre sendo dados esclarecimentos contabilísticos nesta área da contabilidade pública e elaborados pareceres técnicos sobre questões formuladas por organismos que se encontravam em fase de implementação do POCP.¹⁸

A colocação no questionário da hipótese da CNCAP como entidade a solicitar para o esclarecimento de dúvidas sobre procedimentos contabilísticos a adoptar e outras verificadas durante e após a implementação do POCP, parece ter por aqui justificação suficiente.

OS ESTUDOS JÁ REALIZADOS PELA CNCAP

Sobre esta matéria da Contabilidade Pública, de que trata este segundo capítulo e sobre a implementação ou ainda não implementação do POCP, convém aqui fazer referência, e realçar, os estudos já realizados pela CNCAP durante os anos de 2001, 2002 e 2003.

Efectuou esta Comissão, no ano de 2001, um levantamento com vista ao apuramento dos organismos que se encontravam já a aplicar o POCP¹⁹ e que teve por base, as respostas recolhidas de 99 questionários enviados a diversos Serviços e Fundos Autónomos.

Destes 99 questionários enviados foram recebidos 70 sendo os seguintes os dados por eles obtidos:

11 organismos já implementaram e aplicam o POCP;

33 organismos não aplicam o POCP.

¹⁸ O Relatório de Actividades de 2003 da CNCAP, bem como os relatórios dos anos anteriores, apresentam quadros informativos dos diversos organismos que solicitaram pareceres técnicos sobre as mais diversas e variadas questões ou assuntos relacionados quer com a implementação do plano de contabilidade propriamente dito, quer sobre situações pontuais de contabilização.

¹⁹ Este levantamento do ponto da situação relativamente à aplicação do POCP, bem como os seus resultados e respectiva análise, encontra-se relatada no Relatório de Actividades de 2001 da CNCAP, disponível no seu site: www.min-financas.pt/cncap.

Durante o ano de 2002 a CNCAP efectuou novo levantamento do mesmo género e com a mesma finalidade, tendo agora sido enviados 136 questionários, dos quais foram recepcionados 105. Os seus dados indicaram o seguinte:

42 organismos estão a aplicar o POCP;

63 organismos ainda não aplicam o POCP.

Prosseguindo em 2003 o mesmo levantamento da situação, a CNCAP enviou neste ano 135 questionários ao universo dos Serviços e Fundos Autónomos²⁰, sendo que destes, apenas foram recepcionados 95 com as seguintes indicações:

39 organismos já implementaram o POCP;

56 organismos ainda não aplicam o POCP.

2.6. PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS

Apesar de terem assumido diferentes entendimentos ao longo da história da regulamentação contabilística, os princípios contabilísticos e a sua definição resultam de necessidades de racionalização e homogeneidade na prática contabilística por forma a que resulte desta prática, uma igual homogénea apresentação final da informação financeira.

No entanto, nem sempre o entendimento de que os princípios contabilísticos deverão ser aplicados por todas as entidades, tem gerado total consenso.

Cea Garcia²¹ refere que *“os princípios contabilísticos geralmente aceites contêm soluções para problemas gerais de todas as empresas em geral, mas podem existir uma*

²⁰ O universo dos Serviços e Fundos Autónomos não era, em 2003, constituído apenas por 135 organismos. A CNCAP apenas enviou neste ano questionários aos organismos que ainda não tinham apresentado contas no âmbito do POCP.

variedade de casos particulares que apresentam perfis ou matrizes mais ou menos diferenciadores que obriguem ou tornem aconselhável a adaptação mais ou menos pronunciada, ou mesmo, em casos extremos, a substituição de certos princípios contabilísticos”.

No que à aplicação dos princípios contabilísticos empresariais à Contabilidade Pública respeita, Requena²² refere que *“os princípios contabilísticos geralmente aceites que se têm aplicado no campo privado são muitas vezes inaplicáveis para as organizações do sector público. Essas organizações apresentam particularidades na sua estrutura organizativa e sistema de objectivos que aconselham, em certas ocasiões, a afastar-se desses princípios de aceitação geral e formular outros muito mais de acordo com a sua realidade particular”.*

Se esta necessidade óbvia de apresentação da situação financeira real das entidades era já perfeita e totalmente aceite por todos, o Plano Oficial de Contabilidade Pública, por sua parte, estabelece os princípios contabilísticos que deverão ser seguidos e que devem conduzir à obtenção da mesma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira.

Pelo facto de no POCP serem apresentados dois novos princípios e ser retirado um outro, face aos aplicados pelo plano de contabilidade empresarial (POC), parece conveniente incluir neste trabalho uma análise a esses princípios contabilísticos.

A necessidade de se entender o que se pretende com os novos princípios e o porquê da não inclusão do princípio da substância sobre a forma, são dois aspectos simples mas que analisados no contexto de um Serviço do Estado revelam-se de fácil aceitação, não dispensando, no entanto, a sua reflexão e preparação técnica, por parte de quem, em

²¹ Cea Garcia, *in* Vela Bargues (1992), pp. 257 e 258.

²² Requena, *in* Campos Lucena, (2000), pp. 228 e 229.

cada Serviço, terá que trabalhar com estes novos critérios e por isso entendê-los numa perspectiva funcional e legal.

- **Princípio da entidade contabilística** – *“Constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o POCP. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas subentidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central”*. (POCP, 1997, capítulo 3)

Basicamente, o que este princípio refere é que são consideradas entidades contabilísticas, todas as que estiverem obrigadas a prestar contas de acordo com o POCP.

Este princípio, que no POCP é novo relativamente ao POC, é também contemplado no Plano Geral de Contabilidade Pública espanhol, sendo muito provavelmente apenas por uma questão de analogia com este plano, que foi incluído no POCP. Em resumo, refere este princípio que são consideradas entidades contabilísticas as que estiverem obrigadas a prestar contas de acordo com o POCP.

O art.º 2.º do Decreto-Lei que aprovou este plano, estabelece que:

“1. O Plano Oficial de Contabilidade Pública é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social, sem prejuízo do disposto no artigo 6.º do presente diploma.

2. O Plano Oficial de Contabilidade Pública é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado."

Na realidade, a obrigatoriedade de sujeição ao POCP já estava definida legalmente, (através do Decreto-Lei que o aprovou), pelo que, parece à partida, desnecessária aqui a sua inclusão.

No entanto, se pensarmos na necessidade que há em definir os limites da organização em termos de informação e na necessidade de estender a aplicação do plano ao maior número possível de entidades do Estado, de forma a que o controlo seja mais alargado e a imagem pública mais real, podemos encontrar aqui a justificação concreta para este princípio. Para além desta necessidade de controlo e de informação real, tem também este princípio por objectivo a identificação clara e inequívoca das entidades públicas sujeitas ao novo plano de contabilidade.

Comparativamente ao POC, este princípio da entidade contabilística não é aí referido expressamente mas, tendo em conta a Directriz Contabilística n.º 23, emanada pela Comissão de Normalização Contabilística, e que trata dos movimentos ocorridos entre entidades contabilísticas que se integrem numa mesma entidade jurídica, podemos considerar que, de certa forma ele já estava previsto no POC.

Não sendo um princípio de orientação técnica contabilística, define uma designação para as entidades sujeitas ao POCP (relativamente à matéria contabilística de prestação de contas), bem como as condições em que estas se podem subdividir.

- **Princípio da continuidade** – *“Considera-se que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada”*. (POCP, 1997, capítulo 3)

Por este princípio, também consagrado no POC, entende-se que a entidade pública (ou entidade contabilística) não tem intenção, nem necessidade, de entrar em liquidação ou reduzir significativamente o volume das suas operações, permanecendo em actividade indefinidamente.

A informação contabilística deverá assim, reflectir de forma mais verdadeira e apropriada a capacidade potencial que a entidade possui para continuar a prestar serviços.

“O IFAC no seu “Guia Internacional do Sector Público” n.º 3, sobre a aplicabilidade das normas internacionais de auditoria às demonstrações financeiras das entidades públicas e de outras entidades não lucrativas, estabelece que a “Norma Internacional de Auditoria n.º 3 – Princípio da Empresa em Funcionamento, é aplicável ao sector público”.²³

Directamente ligado, e como justificação principal, ao princípio da especialização do exercício, em que se considera a gestão de uma entidade pública como uma “gestão continuada”, é no entanto também este princípio (da continuidade) a base e a justificação para todos os outros princípios.

- **Princípio da consistência** – *“Considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida no anexo às demonstrações financeiras, quantificando-se o seu efeito (nota 8.2.1)”.*
(POCP, 1997, capítulo 3)

²³ Carvalho *et al.* (1999), pp. 188.

Aplicado no sector público da mesma forma que é aplicado no sector empresarial, tem este princípio como objectivo a limitação do sistema contabilístico às políticas definidas para o bom funcionamento da actividade da entidade, não lhe possibilitando assim, a alternância de critérios que muitas vezes poderiam ser originados com a única finalidade de alteração concreta das contas a prestar, conforme o interesse do momento.

Associada a este princípio está a comparabilidade da informação financeira (sua característica), já que, pela aplicação do princípio da consistência, esta característica sai reforçada em termos de documentos de prestação de contas.

O IFAC, no § 49 da IPSAS 1 refere ainda que a apresentação e classificação das rubricas nas demonstrações financeiras devem ser mantidas de um exercício para o outro e caso tal não aconteça, proceder-se à reclassificação comparativa.

- **Princípio da especialização (ou do acréscimo)** – *“Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente de o seu recebimento ou pagamento, devendo ser incluídos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem”*. (POCP, 1997, capítulo 3)

A necessidade de que os custos e os proveitos sejam reconhecidos em função e nos exactos valores dos seus fluxos reais e nunca de acordo com os fluxos de caixa, está na base da determinação deste princípio.

Em contabilidade pública, a justificação da utilização deste princípio em detrimento do reconhecimento dos custos e dos proveitos seguindo o princípio dos fluxos de caixa, baseia-se no facto de que não é possível, por exemplo, através da informação dos fluxos de caixa, apurar os custos dos serviços prestados, o que inviabiliza o cumprimento do

objectivo da prestação de contas de aferição da eficiência, economia e eficácia de gestão.

As dívidas a fornecedores ou de clientes não são reflectidas utilizando o princípio dos fluxos de caixa, facto que altera a posição financeira da entidade.

Com a aprovação do POCP, o princípio da especialização tem vindo a ser mais utilizado e, juntamente com a utilização da digrafia, é considerado o instrumento mais eficaz na elaboração e apresentação das contas públicas, tendo em conta as características de que a informação financeira se deve revestir.

O Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95) contempla, em regra, o registo das operações económicas no momento em que “*o valor económico é criado, transformado ou extinto ou quando se criam, transformam ou extinguem os direitos e as obrigações*”. Esta opção metodológica implica o registo dos vários fenómenos passíveis de registo em contas nacionais, não no momento em que ocorre a correspondente transacção monetária, mas sim no momento em que o referido fenómeno realmente ocorreu. Convenciona-se chamar registo numa base de *accrual* (ou de especialização económica) a este método de contabilização das operações económicas.

A este método contrapõe-se o registo numa base de caixa, isto é, o registo das operações no momento em que ocorrem os fluxos monetários associados a determinado fenómeno económico, e o registo numa base de compromissos, pelo qual se registam as operações no momento em que se criam ou extinguem as responsabilidades/disponibilidades subjacentes aos mesmos fenómenos económicos.

- **Princípio do custo histórico** – *“Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a escudos nominais, que a escudos constantes”*. (POCP, 1997, capítulo 3)

Por este princípio, as operações das entidades são registadas a partir de valores constantes dos documentos, portanto, com base numa realidade objectiva (exemplo: preço de factura), e não com base em valores aleatórios ou subjectivos. A partir desses registos, e após o seu tratamento, surge a informação financeira. No domínio da Contabilidade Pública, este princípio constitui o suporte da contabilidade de caixa, na qual predomina o reconhecimento das despesas tendo por base o valor pago da obrigação.

A adopção deste princípio satisfaz todos os requisitos da contabilidade, nomeadamente os de objectividade, verificabilidade, credibilidade e comparabilidade.

Uma dificuldade específica do sector público relacionada com a aplicação deste princípio é o registo de bens de equipamento ou de domínio público aos quais, devido à sua antiguidade, é difícil a atribuição do seu custo histórico.

A solução de contorno desta dificuldade passa pela hipótese da avaliação do bem ou da atribuição do valor patrimonial calculado pelos critérios legalmente definidos para o efeito.

- **Princípio da prudência** – *“Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza, sem contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e proveitos por excesso”*. (POCP, 1997, capítulo 3)

Em termos concretos, significa que a entidade deve registar todas as perdas de valor e não atender a ganhos potenciais. Por outras palavras, a contabilidade deve reconhecer nos custos todas as perdas efectivamente sofridas e todas as perdas potenciais, estas através da contabilização de provisões.

Quanto aos lucros, deve reconhecer somente os realizados e não os ganhos potenciais.

Este princípio não está incluído na IPSAS 1 do IFAC, muito provavelmente pelo facto de a ele estar directamente associado o conceito de lucro, só entendido no âmbito da actividade e respectiva contabilidade empresarial. A satisfação das necessidades públicas segundo princípios de economia, eficiência e eficácia, é incompatível com o lucro e a sua distribuição, objectivo principal da actividade privada. Por aqui, as estimativas optimistas de proveitos não irão provocar a descapitalização da entidade. No entanto, este facto não deve ser motivo de exclusão deste princípio, dada a sua importância relativamente à necessidade de continuidade da actividade e manutenção do capital.

➤ **Princípio da materialidade** – *“As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões dos utentes interessados”*. (POCP, 1997, capítulo 3)

A relevância faz parte das características qualitativas da informação financeira, a par da fiabilidade, e é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utilizadores. A materialidade anda intimamente ligada à relevância e, embora não seja uma qualidade da informação financeira, determina o ponto a partir do qual a mesma passa a ter interesse para o utilizador.

A IPSAS 1, no seu § 50, refere que as quantias materialmente relevantes devem ser apresentadas separadamente nas demonstrações financeiras, e que as quantias não materialmente relevantes se agreguem com quantias de natureza ou função semelhante, não sendo neste caso necessário proceder à sua apresentação em separado.

- **Princípio da não compensação** – *“Como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas activas com saldos de contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e, em caso algum, contas de despesas com contas de receita (mapas de execução orçamental)”*. (POCP, 1997, capítulo 3)

Todas as receitas são previstas pela importância integral em que foram avaliadas sem dedução de encargos de cobrança ou de outra natureza. As estimativas das receitas devem corresponder às previsões das receitas efectivamente a cobrar, devendo ainda ser abatidas a estas, as estimativas das receitas cessantes por virtude da atribuição de benefícios (fiscais ou outros) e as estimativas de reembolsos e restituições.

Da mesma forma, também todas as despesas são previstas pela sua importância integral sem qualquer espécie de dedução.

Também novo no POCP (em relação ao POC), não é este princípio de fácil aceitação e leva a considerações diferentes, quando analisado. Ainda em relação ao facto de o POC não acolher este princípio da não compensação de saldos, convém referir que, de forma implícita ele é assumido quando no Balanço as amortizações são apresentadas a deduzir ao custo do respectivo imobilizado.

O receio de que a imagem fiel e verdadeira seja afectada pelo facto de se conjugar saldos de sinal contrário e que poderia levar a perdas importantes de informação no

futuro, parece justificar a sua adopção. No entanto, não é considerado um princípio fundamental, uma vez que no objectivo da imagem fiel das demonstrações financeiras não se enquadra a compensação de activos com passivos ou de custos com proveitos.

Aliás, a leitura que, ao longo do decorrer da execução do orçamento se faz através do controlo sistemático dos previstos mapas de execução orçamental, tem que obrigatoriamente estar de acordo, não só com estes princípios, mas também com as regras impostas para a elaboração do orçamento, no que aos cálculos das previsões de receitas e despesas diz respeito.

Ora, se uma das regras é exactamente a da universalidade e não consignação, ou seja a de inscrição no orçamento de todas as receitas e de todas as despesas, independentemente de umas e outras poderem estar afectas a uma mesma actividade ou serviço, significa logo que todo o tratamento contabilístico a dar às receitas e às despesas e a sua apresentação em termos de documentos financeiros da entidade, tem já por si, que atender a este princípio.

- **Princípio da substância sobre a forma** – *“As operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal”*. (POC, 1989, capítulo 4)

Este princípio aplica-se, entre outras, às operações de *leasing* financeiro. A sua adopção tem como objectivo garantir que as contas cumpram a sua função informativa, dando a conhecer a verdadeira realidade económica e financeira das empresas, útil e necessária aos utentes da informação contabilística.

O facto de ser um princípio do POC não reconhecido no POCP, tem como principal justificação o cumprimento da legalidade que em todo o sistema da Administração

Pública é levado com rigor e reflectido de uma forma muito rigorosa nas suas Contas Públicas e ainda o factor da evidência patrimonial e não tanto económica.

Se bem que um dos objectivos da informação financeira pública é o do controlo da legalidade, o que justifica a não adopção no POCP deste princípio, já a necessidade de transmissão da imagem verdadeira e apropriada da entidade parece vir, por outro lado, defender o contrário. O entendimento adoptado foi o da não inclusão no POCP, realçando, desta forma, a importância da componente legal na Contabilidade Pública.

Mesmo assim, apesar de não estar explicitamente previsto no POCP, este princípio é de aplicação implícita quando, segundo a nota explicativa à conta 42, os bens adquiridos em regime de *leasing* devem ser registados no Activo das entidades como se de uma aquisição directa a prazo se tratasse. As notas do Anexo às Demonstrações Financeiras (nota 8.2.13) referem ainda a necessidade de indicar os bens em regime de locação financeira.

O CIBE, por sua vez, considera na classificação prevista para os bens do Estado, os bens adquiridos em regime de locação financeira.

São estes os princípios que para a implementação do POCP nos serviços do Estado a ele obrigados, têm os técnicos responsáveis pela área contabilística que ter em atenção e retirar deles a correcta interpretação legal. De forma hierárquica, e segundo a Directriz Contabilística n.º 18, devem ser seguidos os seguintes princípios:

- 1.º - Princípios constantes do POCP;
- 2.º - Princípios constantes nas Directrizes Contabilísticas da CNCAP;
- 3.º - Princípios constantes no POC;
- 4.º - Princípios constantes nas Directrizes Contabilísticas da CNC;
- 5.º - Princípios constantes nas Normas Internacionais de Contabilidade emanadas pelo IASB.

Capítulo III

A INFORMAÇÃO FINANCEIRA

CAPÍTULO III – A INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Nas últimas décadas, em matéria de Contabilidade e, principalmente, no seu conceito de informação, verificaram-se algumas alterações, em consequência do surgimento do paradigma da utilidade que deve orientar o conteúdo dos documentos financeiros às necessidades do seu utilizador, assumindo-se a partir de então que a sua principal função é o apoio informativo adequado à tomada de decisões.

Hoje, e cada vez com maior justificação, se procura que a informação financeira não só represente a verdade económica a que se reporta, mas também que ela seja elaborada com a finalidade concreta de possibilitar a tomada de mais rápidas e seguras decisões.

Neste contexto, surgem logo aqui duas questões:

- a de saber o que se entende por informação financeira (características e objectivos) e,
- quais são os seus potenciais utilizadores e respectivas necessidades, sendo certo que, conforme os distintos grupos de utilizadores, também a informação terá diferentes objectivos específicos.

São principalmente os aspectos relacionados com a informação financeira, entendida, primeiro na generalidade do seu conceito e, depois, no que em matéria de informação financeira pública diz respeito, os seus objectivos, características e utilizadores, que serão analisados neste capítulo.

3.1. CONCEITO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA E PRESTAÇÃO DE CONTAS

3.1.1. Conceito de Demonstrações Financeiras

Não se encontra no normativo nacional português nenhuma referência explícita ao conceito genérico de “demonstrações financeiras”. Encontram-se sim, referências aos seus objectivos, ao conteúdo da sua informação e aos critérios subjacentes à elaboração da mesma.

O Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC), apenas trata no seu ponto n.º 2, considerações técnicas sobre os mais importantes documentos de informação financeira.

A Directriz Contabilística (DC) n.º 18, da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), apenas faz a abordagem aos Destinatários das Demonstrações Financeiras e Necessidades de Informação, aos Objectivos das Demonstrações Financeiras e aos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.

É no normativo internacional, a Norma Internacional de Contabilidade n.º 1, (NIC 1)²⁴, no seu §5 onde se estabelece que *“as demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e das transacções empreendidas por uma empresa”*.

Para complemento, o §7 da mesma norma refere que um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui os componentes seguintes:

²⁴ NIC – Norma Internacional de Contabilidade – Designação utilizada no contexto contabilístico português, e IAS – International Accounting Standards – Designação utilizada no contexto contabilístico internacional.

- a) Balanço;
- b) demonstração dos resultados;
- c) uma demonstração que mostre ou:
 - (i) todas as alterações no capital próprio; ou
 - (ii) alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com detentores e distribuição a detentores;
- d) demonstração de fluxos de caixa;
- e) políticas contabilísticas e notas explicativas.

3.1.2. A prestação de contas segundo o POCP

É a prestação de contas, segundo o Dicionário de Conceitos do Instituto de Gestão Financeira do Ministério das Finanças,²⁵ uma obrigação decorrente de disposições legais que consiste na apresentação, por pessoas responsáveis pela gestão dos recursos (no caso da Administração Pública, “recursos públicos”), de documentos que expressem a situação financeira e o resultado das operações realizadas sob a sua responsabilidade.

Para o caso específico dos Serviços Integrados e dos Serviços e Fundos Autónomos, a prestação de contas anuais é efectuada ao Ministro das Finanças e da Tutela até ao dia 30 de Abril do ano seguinte a que se referem.

Sobre os documentos de prestação de contas propriamente ditos, o POCP define um modelo de apresentação de contas que, na medida do possível, se aproxima do sector empresarial. No ponto I do POCP encontra-se a seguinte referência: *"Os principais*

²⁵ Dicionário de Conceitos – Integrado na página <http://www.igf.min-financas.pt/siafe>. Esta página, de acesso condicionado por *password* distribuída pelo Ministério das Finanças aos responsáveis em cada organismo pela introdução dos dados, foi criada com a finalidade de cada organismo da Administração Pública informar, pelo preenchimento de questionários, tabelas e outros dados, os seus fluxos financeiros e de informação financeira, com todas as entidades com que se relaciona, sejam elas públicas ou privadas.

mapas relativos à situação orçamental contém, para cada entidade, a situação da execução orçamental (por natureza das despesas e receitas, assim como por actividades ou projectos), o balanço e a conta de resultados".

Em suma, os documentos de prestação de contas previstos no POCP são: Balanço, Demonstração dos Resultados, Mapa de Fluxos de Caixa e Mapas de Controlo orçamental - Receitas e Despesas, cujo objectivo principal é a obtenção da imagem verdadeira e apropriada, do património, da situação financeira, da execução do orçamento e do resultado económico-patrimonial da entidade que presta as contas.

Encontra-se também prevista no POCP a inclusão de elementos destinados à caracterização geral da entidade, constituídos por três partes distintas:

- **Caracterização da entidade** - onde devem ser incluídos elementos sobre a organização que presta as contas.
- **Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados** - onde devem ser referidos diversos aspectos que melhor ilustrem as demonstrações financeiras.
- **Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução** - onde se incluem as alterações orçamentais da despesa e da receita e outros elementos considerados relevantes.

Os documentos anuais devem ser obrigatoriamente publicados no Diário da República, até 60 dias após a sua aprovação, medida que se revela bastante positiva, pois na actualidade o acesso à informação financeira das entidades públicas é praticamente nulo.

3.1.3. As Instruções n.º 1/2004, do Tribunal de Contas

Sobre esta matéria de prestação de contas, o Tribunal de Contas emitiu com data de 22 de Janeiro de 2004, as Instruções n.º 1/2004, da 2.ª Secção e que tratam exactamente das

instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais.

A entrada em vigor destas instruções deverá verificar-se a partir da gerência de 2004, ou do ano económico em que o plano oficial de contabilidade pública ou planos sectoriais sejam efectivamente adoptados, mantendo-se até lá as instruções aprovadas para a organização e documentação das contas dos fundos, organismos e serviços com contabilidade orçamental, de 31/11/85, a Resolução n.º 1/93 de 21/01 (com as instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas pelos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com contabilidade patrimonial); as instruções 1/97 de 03/03 e, ainda, as Instruções 2/97 de 03/03.

Sobre estas últimas disposições relativas à entrada em vigor das Instruções n.º 1/2004, parece conveniente fazer aqui a seguinte chamada de atenção:

- primeiro, tendo em conta que se encontram ainda em vigência as instruções de 31/11/85 – para os serviços com contabilidade orçamental e, paralelamente, se encontra também em vigências a Resolução n.º 1/93 com as instruções a observar pelos serviços com contabilidade patrimonial, é admitido e aceite pelo Tribunal de Contas a possibilidade de existirem ainda organismos que não adoptaram o POCP ou os planos sectoriais;
- segundo, não foi emitida pelo Tribunal de Contas nem por outra entidade com responsabilidade nesta área, separadamente ou em conjunto, qualquer documento com força legal dirigido aos organismos que devem adoptar o POCP ou planos sectoriais, no sentido de lhes indicar um prazo-limite de

preparação para a adopção dos planos de contabilidade, a partir do qual a prestação de informação seria igual para todos;

- terceiro, apesar de o POCP ter sido aprovado ainda no ano de 1997 e os planos sectoriais no ano de 2000, estas Instruções para a prestação de contas no formato POCP, são as primeiras a serem emitidas desde então²⁶. Repare-se que os diplomas que vigoram para os serviços que ainda não adoptaram os planos de contas, são muito anteriores às datas de aprovação destes.

Sobre a organização e documentação das contas, é indicado que as contas das entidades abrangidas nas referidas instruções, devem compreender, para além dos *“documentos de prestação de contas, mapas e anexos às demonstrações financeiras conforme os modelos definidos no POCP e nos respectivos planos sectoriais que lhe forem aplicados”* também *“outros documentos considerados necessários nos termos das presentes instruções”*.

Para as entidades dispensadas da remessa de contas ao TC, fica estabelecido que as deverão organizar e documentar, sendo-lhes no entanto exigido que enviem os seguintes documentos:

- a) Mapa dos fluxos de caixa;
- b) Balanço e demonstração de resultados, se aplicável;
- c) Acta de aprovação de contas;
- d) Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia de certificação legal de contas, quando emitidos; e
- e) Relação nominal dos responsáveis.

²⁶ O Tribunal de Contas emitiu as Instruções n.º 3/97, de 11 de Dezembro e publicadas no Diário da República, II Série, n.º 3, de 5 de Janeiro de 1998, página 139. Estas Instruções destinaram-se à organização, documentação e remessa das contas de gerência e eram justificadas pela necessidade de providenciar uma solução transitória neste domínio da prestação de contas, enquanto não fossem aprovadas novas instruções que atendessem, nomeadamente, ao Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Para o caso das contas consolidadas de grupos públicos previstas no POC-Educação, deverão ser remetidos ao TC os seguintes elementos:

- a) Indicação da entidade consolidante, com identificação do respectivo órgão de gestão e respectivos responsáveis, a quem esteja cometida a responsabilidade pela consolidação de contas;
- b) Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia de certificação legal de contas, quando emitidos;
- c) Balanço consolidado;
- d) Demonstração de resultados por natureza consolidados, quando aplicável;
- e) Anexos às demonstrações financeiras consolidadas;
- f) Relatório de gestão consolidado;
- g) Nota informativa sobre as entidades incluídas ou excluídas da consolidação e os motivos que justificam tal inclusão ou exclusão;
- h) Regras e métodos observados na consolidação e
- i) As demonstrações financeiras individuais das entidades que integram o perímetro de consolidação dos grupos públicos.

Para as restantes entidades que não se encontram abrangidas pelas situações específicas anteriormente apresentadas, o conjunto de documentos que devem ser organizados e remetidos ao Tribunal de Contas são, de acordo com estas Instruções, em maior número e, por isso, documentos com informação muita variada e detalhada.

O Anexo I das Instruções n.º 1/2004, lista todos esses documentos que incidem na informação contabilística orçamental e na patrimonial, (conforme quadro 3.1), sendo dispensada qualquer informação sobre a área da contabilidade analítica.

Quadro 3.1 Documentos de prestação de contas

N.º	DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	Resol. 1/93	Planos de contas			Grupo 1
			POCP	POC-ED	POCMS	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	Balanço	D .3	5	5	5	X
2	Demonstração de resultados	D .4	6	6	6	X
3	Controlo orçamental - Despesa	D .8	7.1	7.1	7.1	X
4	Controlo orçamental - Receita	D .8	7.2	7.2	7.2	X
5	Fluxos de caixa	D .6	7.3	7.3	7.3	X
6	Situação financeira		---	7.4	7.4	(a)
7	Descontos e retenções	E .8	---	7.5.1	7.5.1	(a)
8	Entrega de descontos e retenções	E .9	---	7.5.2	7.5.2	(a)
9	Desenvolvimento das despesas com o pessoal		---	7.6	7.6	(a)
10	Orçamento - Despesa		---	7.7.1	7.7.1	(a)
11	Orçamento - Receita		---	7.7.2	7.7.2	(a)
12	Decomposição das dívidas de terceiros		---	---	7.8	(a)
13	Orçamento financeiro - Aplicação de fundos próprios	D .9	---	---	7.9.1	(a)
14	Orçamento financeiro - Origem de fundos próprios	D .9	---	---	7.9.2	(a)
15	Orçamento económico - Custos e perdas		---	---	7.10.1	(a)
16	Orçamento económico - Proveitos e ganhos		---	---	7.10.2	(a)
17	Caracterização da entidade	X	8.1	8.1	8.1	X
18	Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza	D .5	8.2	8.2	8.2	X
19	Alterações orçamentais - Despesa		8.3.1 - 1	8.3.1 - 1	8.3.1 - 1	X
20	Alterações orçamentais - Receita		8.3.1 - 2	8.3.1 - 2	8.3.1 - 2	X
21	Contratação administrativa - Situação dos contratos	E .3	8.3.2 - 1	8.3.2 - 1	8.3.2 - 1	X
22	Contratação administrativa - Formas de adjudicação	E .3	8.3.2 - 2	8.3.2 - 2	8.3.2 - 2	X
23	Execução de programas e projectos de investimento		8.3.3	8.3.3	8.3.3	X
24	Transferências correntes - Despesa		8.3.4 - 1	8.3.4 - 1	8.3.4 - 1	X
25	Transferências de capital - Despesa		8.3.4 - 2	8.3.4 - 2	8.3.4 - 2	X
26	Subsídios concedidos		8.3.4 - 3	8.3.4 - 3	8.3.4 - 3	X
27	Transferências correntes - Receita		8.3.4 - 4	8.3.4 - 4	8.3.4 - 4	X
28	Transferências de capital - Receita		8.3.4 - 5	8.3.4 - 5	8.3.4 - 5	X
29	Subsídios obtidos		8.3.4 - 6	8.3.4 - 6	8.3.4 - 6	X
30	Activos de rendimento fixo		8.3.5 - 1	8.3.5 - 1	8.3.5 - 1	X
31	Activos de rendimento variável		8.3.5 - 2	8.3.5 - 2	8.3.5 - 2	X
32	Situação e evolução da dívida e juros		8.3.6	8.3.6	8.3.6	X
33	Relatório de gestão	D .1	---	13	13	X
OUTROS DOCUMENTOS						
34	Guia de remessa	A	---	---	---	X
35	Relação nominal de responsáveis	B	---	---	---	X
36	Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente	C	---	---	---	X
37	Norma de controlo interno		---	2.9	2.9	X
38	Relação de documentos de receita e de despesa	E .4	---	---	---	X
39	Certidões ou extractos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício	E .5	---	---	---	X
40	Certidões dos juros obtidos no exercício	E .6	---	---	---	X
41	Certidões das verbas recebidas de outras entidades	E .7	---	---	---	X
42	Reconciliações bancárias	X	---	---	---	X
43	Síntese de acumulação de funções		---	---	---	X
44	Relação de acumulação de funções	E .10	---	---	---	X
45	Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados	D .10	---	---	---	X
46	Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas	D .2	---	---	---	X

(a) Quando aplicável à luz do plano em vigor.

Nota: Grupo 1 - Entidades que se encontram obrigadas à aplicação integral do respectivo plano oficial de contabilidade.

Fonte: Adaptação do Anexo I das Instruções n.º 1/2004 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas

A leitura deste quadro permite-nos ainda comparar a quantidade e tipo de informação, agora necessária enviar ao Tribunal de Contas, com a anteriormente exigida.

Na realidade, até agora, para os Serviços e Fundos Autónomos, estavam em vigor dois conjuntos de instruções do Tribunal de Contas para a organização e documentação das suas contas:

- as instruções datadas de 13 de Novembro de 1985, para os organismos e serviços com **contabilidade orçamental**, e,
- as instruções aprovadas através da Resolução n.º 1/93, de 11 de Dezembro, para os organismos autónomos e fundos públicos e os demais serviços que disponham de contabilidade regularmente organizada, ou seja, para os organismos com **contabilidade patrimonial**.

Não considerando as primeiras instruções (de 13 de Novembro de 1985, uma vez que se destinavam a serviços com contabilidade apenas orçamental), foi dada maior importância às instruções aprovadas pela Resolução n.º 1/93, já que, destinando-se a organismos com contabilidade patrimonial, são as que, com as vigentes instruções n.º 1/2004, podem ser mais facilmente comparáveis em termos de quantidade e tipo de documentos de prestação de contas exigidos.

No quadro 3.1, na coluna (3) – Resolução 1/93 – estão indicados os documentos de prestação de contas exigidos por esta Resolução, constando nas colunas (4) a (7) os documentos segundo as novas instruções.

As colunas (4), (5) e (6), indicam os documentos de prestação de contas para as entidades que aplicam os planos sectoriais POCP, POC-ED e POCMS, sendo cada documento assinalado pelo n.º do mapa estabelecido em cada plano para a respectiva informação financeira. No entanto, a coluna (7) – Grupo 1 – estão assinalados com um “X” os documentos a que estão obrigadas as entidades que se encontram obrigadas à

aplicação integral do respectivo plano oficial de contabilidade; entenda-se plano sectorial. Ou seja, em suma, todas as entidades que aplicam o POCP ou plano sectorial têm que elaborar e apresentar a sua informação financeira, detalhada pelos documentos assinalados na coluna (7). As indicações das colunas (4) a (6) são meramente acessórias e tem por finalidade especificar no concreto qual o tipo de documento.

Feita a análise comparativa, quanto aos documentos de prestação de contas até agora exigidos pela Resolução 1/93 e pelas actuais Instruções 1/2004, (colunas (3) e (7), o que se verifica de imediato é o aumento do número de documentos, ou seja, o aumento quantitativo da informação financeira.

É um aumento de documentos que incide principalmente em mapas financeiros de informação complementar sobre subsídios obtidos ou concedidos, transferências realizadas de e para outras entidades, activos financeiros, dívida e juros. Mais do que obrigar à divulgação desta informação, pelo simples acto de o fazer, parece estar aqui uma mais elevada intenção: a de tornar realidade o carácter isento e de transparência das contas públicas – aposta marcante da reforma da administração pública.

Em termos qualitativos, a análise que se possa fazer não nos conduz a nenhuma certeza absoluta. No entanto, pelo tipo de documentos agora exigido parece que se pretendeu obter das entidades sujeitas a esta prestação de contas, uma confirmação de qualidade e cumprimento de normas que atestam e são a base dos requisitos qualitativos da informação financeira.

No grupo de “Outros Documentos”, as “normas de controlo interno”, são agora uma informação a prestar. Sendo certo que apenas está previsto este documento para as entidades que aplicam o POC-ED e POCMS, já que não é exigido para o caso do POCP,

este documento vai directamente ajudar a melhorar a qualidade da informação financeira. Em primeiro lugar, para as entidades que ainda não disponham de um documento em que estivessem definidas as suas normas de controlo interno, esta nova exigência vai obrigá-las à sua elaboração – nem que seja apenas para cumprimento das instruções. Em segundo lugar, e porque uma eventual auditoria do Tribunal de Contas pode ocorrer a qualquer momento, não poderá forçosamente este documento ser apenas isso mesmo: um conjunto de normas escritas em papel. A sua aplicação terá que ser uma realidade, praticamente de imediato.

Estas duas situações, em que uma é a consequência da outra, conduzem a uma realidade que se verifica mesmo antes da prestação de contas e que é a da boa prática contabilística, administrativa e financeira, onde os requisitos de qualidade terão obrigatoriamente que ser tidos em conta e espelhados nos mais diversos documentos.

Desta forma, a informação financeira é avaliada e classificada e, quando necessário, recomendada a sua correcção. No limite, com o seu evoluir qualitativo, chegará, por parte das entidades que ainda lá não se encontram, ao patamar desejado de satisfação das necessidades de informação que os diversos utilizadores da mesma procuram.

3.1.4. Documentos de prestação de contas

O Plano Oficial de Contabilidade Pública define um modelo de apresentação de contas em muito idêntico ao do sector empresarial. No ponto I do POCP encontra-se a seguinte referência: *"Os principais mapas relativos à situação orçamental contém, para cada entidade, a situação da execução orçamental (por natureza das despesas e receitas, assim como por actividades ou projectos), o balanço e a conta de resultados"*.

São considerados os Mapas de Execução Orçamental como documentos de apoio ao acompanhamento da execução do orçamento e que se dividem em:

- Controlo orçamental – Despesa
- Controlo orçamental – Receita
- Fluxos de Caixa

Como serviços enquadrados no marco jurídico e financeiro de toda a Administração Pública, todos os organismos a quem é aplicado quer o POCP, quer os planos sectoriais, têm de seguir o restrito controlo financeiro imposto pelo Estado através do seu Orçamento. Sendo também o orçamento de um serviço a expressão quantitativa do seu plano de acção, pretende-se, através da informação constante dos mapas de execução orçamental, seguir a par e passo, a execução do orçamento e, consequentemente, do plano de acção da instituição e permitir ao Ministério das Finanças conhecer toda a execução do Orçamento do Estado.

A informação apresentada nos mapas de execução (ou de controlo) orçamental, indica, para cada serviço e em cada mês, o ponto exacto da execução de todas as receitas e de todas as despesas, desagregadas por rubrica orçamental.

3.1.4.1. Balanço

Ainda que o estudo da situação financeira das entidades públicas deva ser feito conjuntamente com outras demonstrações financeiras, é através do Balanço que se conhece a sua situação patrimonial, representando este facto a principal contribuição da adopção da digrafia nos sistemas contabilísticos públicos modernos. Em termos de balanço do Estado, a Lei do Enquadramento Orçamental refere que este é um documento de síntese da situação patrimonial, avaliando, segundo grandes rubricas, o seu activo e passivo e apurando a respectiva situação líquida final.

O Balanço previsto no POCP, apesar de ter uma estrutura idêntica à do POC, apresenta mesmo assim algumas especificidades, como sejam, a criação de uma conta de imobilizado específica para os bens do domínio público, a criação da conta 28 - Empréstimos concedidos, para os casos de entidades cuja actividade normal consiste na concessão de empréstimos e a existência de algumas contas com terminologia decorrente da natureza pública das entidades abrangidas.

A qualidade e utilidade da informação financeira que uma entidade pública, pelos seus registos contabilísticos, elabora e dispõe para seu uso e orientação interna, e apresenta para controlo, avaliação, consolidação de contas, integração na contabilidade nacional e, a um nível superior, para a informação comparada com a contabilidade nacional de cada país, terá que ser sempre elevada. Por esta óbvia razão, o Balanço, bem como a Demonstração de Resultados e todos os outros documentos que constituem o conjunto da informação financeira terão, obrigatoriamente, que ser elaborados de acordo com os principais princípios e características definidas e aceites internacionalmente.

É esta obrigatoriedade que, a verificar-se, lhes confere a qualidade “padrão” pretendida por todos os seus utilizadores e que responde às suas diversas necessidades de informação. Sendo de qualidade, será com certeza a mesma informação útil para todos.

O Balanço, como documento que reflecte a situação do património da entidade num determinado momento, ou seja, os meios económicos e monetários com os quais pode contar para atingir os seus fins, é composto por dois grandes grupos de contas que agrupam elementos patrimoniais homogéneos:

- Activo; e
- Passivo.

Conceito de Activo

O Activo é definido como um conjunto de bens e direitos colocados à disposição da entidade para levar a cabo os fins que persegue, bem como os gastos amortizáveis.

Segundo Jaime Lopes de Amorim (*in* Freitas 2000, pp.4 e 5), Activo “*é o conjunto de todos os recursos que a empresa tem à sua disposição e por meio do funcionamento ou movimentação dos quais ela procura realizar todos os seus objectivos*”.

A definição dada pelo FASB e pelo IASB considera um activo em função dos benefícios económicos futuros, ou seja, dos fluxos de caixa gerados e seus equivalentes.

É na estrutura conceptual do IASB, definido um activo como “*um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa, benefícios económicos futuros*”.

Para a AECA (2001), no seu marco conceptual para as entidades públicas, “*um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de factos passados, do qual seja provável a prestação futura de serviços públicos ou a obtenção de rendimentos*”.²⁷

O IFAC apesar de apresentar, no § 6 da NICSP n.º 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, um conceito igual ao apresentado pelo IASB, refere também no § 10 da mesma norma, a expressão “potencial de serviços” na descrição que faz das características essenciais de um activo.

²⁷ Por esta definição, os elementos em regime de locação financeira também poderão ser classificados como activos, apesar de não serem propriedade jurídica da entidade. Destaca-se daqui, por exemplo, a inclusão dos activos dos bens possuídos por arrendamento, conforme é referido pelo IASB na IAS n.º 17.

Está esta expressão de “potencial de serviços”, inserida na estrutura conceptual de contabilidade pública, directamente relacionada com a perspectiva de activo para as entidades públicas e com a sua natureza e fins a que se destinam. Na realidade, para estas, um activo terá sempre subjacente a capacidade de prestação de serviços, ou seja, a capacidade de satisfazer as necessidades dos seus beneficiários.

Conceito de Passivo

Um Passivo, é definido pelo IASB como sendo *“uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicos”*.

Tem, assim, um passivo que possuir as seguintes características:

- Existência de uma obrigação;
- Probabilidade de dispêndio futuro de recursos ou de certos activos;
- Discricionariedade de actuação da parte credora; e,
- Ser o resultado de factos passados.

O IFAC apresenta na NICSP n.º 1 uma definição igual à apresentada pelo IASB e acrescenta ainda a distinção entre passivos correntes e não correntes, classificando um passivo corrente quando *“se espere que seja liquidado no curso normal do ciclo operacional da entidade”*, ou *“se vença, para ser liquidado, dentro de doze meses da data do relato”*.

Conceito de Fundos Próprios

A expressão “Fundos Próprios” é característica da contabilidade pública, sendo adoptada pelo POCP com equivalência a Capitais Próprios utilizada pelo POC.

Capitais Próprios, são definidos, quer pelo FASB, quer pelo IASB como “*a diferença entre activos e passivos*”.

O conceito de capital próprio no âmbito da contabilidade pública não apresenta diferenças significativas face ao conceito empresarial. No POCP, a diferença entre Activo e Passivo também é designada de Fundos Próprios e o IFAC atribui aos Fundos Próprios a designação de “*activo líquido ou capital próprio*”.

3.1.4.2. Demonstração dos Resultados

A Demonstração dos Resultados é uma peça contabilística importante do relato financeiro pois dá a conhecer a forma como se gerou o resultado, através dos seus diversos componentes. Assim sendo, o formato definido para apresentação desta informação é fundamental. Dele dependerá, em boa medida, a utilidade que para a tomada de decisões essa informação possa ter.

O POCP prevê uma Demonstração dos Resultados que segue também o modelo do POC, apresentando os custos e os proveitos classificados por natureza. Os resultados são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros.

Tal como o Balanço, também a Demonstração dos Resultados apresenta algumas especificidades, por força da realidade das entidades a quem se destina.

A demonstração dos resultados por funções, prevista, embora não obrigatória, no POC, não está contemplada no POCP uma vez que a relevância deste documento para efeitos

de entidades públicas, não é a mesma que tem na divulgação da informação financeira das entidades privadas.

A informação relativa à contabilidade analítica, tal como está previsto para o sector privado, também na demonstração dos resultados do POCP tem reservada a classe 9. Como documento que reflecte a variação dos recursos possuídos pela entidade, os efeitos nas transacções, e é vista nas empresas como medida do seu desempenho através do resultado da actividade, é a Demonstração dos Resultados composta pelos seguintes factos patrimoniais:

- Custos e Perdas; Proveitos e Ganhos; e, Resultado Líquido do Exercício.

Nas entidades públicas, pelo facto de o seu objectivo não ser o do lucro, como nas empresas, há quem considere que o resultado líquido do exercício não deveria constar nas demonstrações financeiras destas entidades. Apesar deste entendimento, o princípio que prevalece e que está na base da inclusão do resultado líquido nas demonstrações dos resultados das entidades públicas, não é de facto o apuramento do seu lucro (ou prejuízo), mas sim o da avaliação do desempenho inerente à sua actividade.

É este indicador, que parece à partida não ser no sector público necessário, mas que é efectivamente aquele que a maioria dos utilizadores da informação financeira mais procuram para por ele aferir:

- a eficiência com que os serviços foram prestados (estabelecendo uma relação directa entre os recursos aplicados e os resultados obtidos);
- o grau de economia com que os resultados foram conseguidos; e,
- o grau de eficácia verificado na sua actividade (através da comparação entre o que foi realizado e o que estava inicialmente previsto realizar).

Conceito de Custo

Segundo o IASB Custos “*são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou depreciações de activos ou de aumentos de passivos que resultem em diminuições no capital próprio, que não sejam os relacionados com as distribuições aos participantes no capital próprio*”.

Seguindo de perto nas suas NICSP's a definição apresentada pelo IASB, o IFAC refere-se, no entanto, devido à relação das normas com as entidades públicas, aos custos e proveitos designando-os por gastos e réditos, considerando-os, respectivamente como diminuições ou aumentos de “*benefícios económicos ou serviços potenciais*”.

Conceito de Proveito

Para o IASB, proveitos são “*aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou melhorias de activos ou de diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio*”.

Transpondo estas definições para o campo da contabilidade pública, podemos associar os custos e os proveitos aos recursos utilizados ou obtidos nos organismos públicos, sendo os proveitos considerados os recursos colocados à disposição da entidade pública para o prosseguimento das suas actividades e os custos, os recursos utilizados ou consumidos pela mesma entidade.

3.1.4.3. Fluxos de Caixa

Os Mapas de execução orçamental definidos no POCP são o "controlo orçamental - despesa", "controlo orçamental - receita" e "Fluxos de Caixa". Os mapas de controlo orçamental das despesas e das receitas articulam-se com o de fluxos de caixa, permitindo desse modo acompanhar, de forma sintética, o desenvolvimento das principais fases das despesas e das receitas.

No mapa dos fluxos de caixa incluem-se os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento, ou seja, à execução do orçamento, e demais operações que afectam a tesouraria, evidenciando os saldos iniciais e finais (da gerência anterior para a gerência seguinte), sendo neste mapa, desagregadas todas as receitas e todas as despesas de acordo com a discriminação constante do orçamento.

Segundo a Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público, uma entidade deve preparar uma demonstração de fluxos de caixa de acordo com os requisitos da norma e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações financeiras de cada período em que são apresentadas demonstrações financeiras.

Considera a mesma norma que a informação acerca dos fluxos de caixa é útil ao proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras uma base para determinar a capacidade da entidade de gerar dinheiro e equivalentes e determinar as suas necessidades de utilização desses fluxos de caixa. Acrescenta ainda que, as decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade da entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

A Directriz n.º 14/93, de 7 de Julho, que trata da demonstração dos fluxos de caixa, refere que, quando usada juntamente com o restante conjunto de documentos de demonstração financeira, os fluxos de caixa proporcionam informação que facilita aos utentes avaliar as alterações nos activos líquidos de uma entidade, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvência) e a sua capacidade de afectar as quantias e a tempestividade dos fluxos de caixa afim de se adaptar às circunstâncias e oportunidades em mudança (flexibilidade financeira)

Para efeitos de entendimento de “fluxos de caixa” e da terminologia associada, é definido que:

- **Caixa** compreende o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem;
- **Equivalentes de caixa** (dinheiro) são investimentos a curto prazo, altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor;
- **Fluxos de caixa** são influxos (recebimentos, entradas) e exfluxos (pagamentos, saídas) de caixa e seus equivalentes.

3.1.4.4. Anexos às demonstrações financeiras

No que se prende com os Anexos às demonstrações financeiras, estes abrangem um conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações constantes das demonstrações financeiras, ou de outras situações que, embora sem reflexo nessas demonstrações, são úteis para melhor avaliação do seu conteúdo.

Devem as notas às demonstrações financeiras:

- Apresentar informação acerca do regime de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas seleccionadas e aplicadas para transacções e acontecimentos significativos;
- Divulgar a informação exigida nas Normas Internacionais de Contabilidade que não seja apresentada noutro lugar nas demonstrações financeiras; e,
- Proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face das demonstrações financeiras mas que seja necessária para uma apresentação apropriada.

Devem ainda as notas às demonstrações financeiras ser apresentadas de uma maneira sistemática. Cada item na face do balanço, da demonstração dos resultados e da demonstração dos fluxos de caixa deve ser de referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas.

3.1.4.5. Relatório de Gestão

Referem Telmo Pascoal e Jorge Ribeiro (2001: 46-58) que “*o Relatório de Gestão é um documento de prestação de contas que, à semelhança das demonstrações financeiras, comuns ou específicas, das entidades privadas e públicas, tem como objectivo disponibilizar informação de carácter económico, financeiro e social sobre aquelas entidades a um conjunto alargado de utilizadores dessa informação*”.

Destina-se a descrever, com referência às contas apresentadas, o estado e evolução da entidade e da sua actividade e deve ser assinado por todos os elementos do Conselho de Administração, Administrador ou Director da entidade.

Apesar do relatório de gestão não se tratar, em rigor, de uma demonstração financeira, e sendo, contudo, um dos documentos de prestação de contas, deverá ser elaborado e divulgado com a mesma finalidade com que são elaborados todos os outros documentos, ou seja, atingir os objectivos que lhes estão associados.

Ainda segundo os autores atrás referidos, *“a prestação de contas nas entidades pertencentes ao Sector Público Administrativo (SPA) e concretamente a matéria relativa à elaboração do relatório de gestão (feito nos mesmos termos em que é produzido para as entidades privadas) deverá analisar-se à luz da legislação publicada que conduziu à última reforma da contabilidade pública”*.

Com efeito, não estando previsto no POCP, está incluído o relatório de gestão em todos os planos sectoriais em vigor, como documento obrigatório de prestação de contas.

Quadro 3.2 Elementos do Relatório de Gestão - Análise comparativa

Elementos do Relatório de Gestão	POCAL	POCED	POCMS
Evolução da gestão/análise da situação económica	X	X	X
Factos relevantes ocorridos após o termo do exercício	X	X	X
Análise da situação financeira	X	X	X
Endividamento de e a terceiros	-----	X	X
Proposta de aplicação de resultados	X	-----	-----
Informação incluída no balanço social	-----	X	X

Fonte: Elaboração própria

Como se pode verificar, a informação contida no relatório, para além da económica e financeira, é também de carácter social.

Assim, e fazendo referência apenas aos elementos previstos constar no Relatório de Gestão das entidades públicas sujeitas aos planos sectoriais POCAL, POCED e POCMS, deverá o mesmo conter informação sobre:

➤ **Evolução da gestão / Situação económica**

- caracterização do meio envolvente onde a entidade se insere e da conjuntura económica;
- política comercial (compra de bens e/ou de serviços e relações entre clientes/fornecedores);
- política de aprovisionamento;
- produção;
- investimentos;
- actividades de investigação e desenvolvimento.

➤ **Factos relevantes ocorridos após o termo do exercício**

- concursos públicos para a realização de investimentos;
- extinção ou integração do serviço, em consequência de acções previstas na reforma da Administração Pública ou de alteração orgânica do governo;
- sinistro de grande expressão no património da entidade;
- paralisações de grande duração na actividade da entidade ;
- inquéritos e sindicâncias efectuadas por entidades políticas ou com carácter inspectivo.

➤ **Análise da situação financeira**

- indicadores de gestão financeira;
- indicadores económicos apropriados à análise de balanços, demonstrações dos resultados, mapas de execução orçamental e demais peças contabilísticas;
- mapa da situação financeira (para o POCED e para o POCMS).

➤ **Endividamento de e a terceiros**

- evolução das dívidas, a curto, médio e longo prazos, nos últimos três anos;

➤ **Proposta de aplicação de resultados**

- no caso do POCAL – evidenciar o destino dos resultados obtidos;
- nos casos do POCED e POCMS, apesar de não ser obrigatória informação no Relatório de Gestão, de acordo com as notas explicativas da Conta 59 – Resultados transitados, as importâncias nesta conta registadas constituem, em regra, quantias transferidas de resultados líquidos provenientes de exercícios anteriores.
- nos casos do POCAL e POCED, deverão ser constituídas reservas legais, de acordo com a legislação aplicável.

➤ **Informação incluída no balanço social**

- o POCED e o POCMS determinam que o Relatório de Gestão, indique informação respeitante ao Balanço Social da entidade, a que se refere o DL n.º 190/96, independentemente da informação detalhada nele contida.

Como documento de prestação de contas previsto na legislação portuguesa e comunitária (através da 4.º e 7.ª Directiva CEE), deve, no caso das entidades públicas, ser elaborado pelo seu órgão de administração. Como faz parte do conjunto de todos os documentos de prestação de contas, é também, objecto de fiscalização por parte do órgão que tutela a entidade emissora dos documentos, a Direcção-Geral de Finanças, a Direcção-Geral do Orçamento e, ainda, pelo Tribunal de Contas.

No âmbito interno da entidade, o Relatório de Gestão é também um documento de registo histórico da actividade da entidade e da sua situação económica, financeira e social. Neste contexto, possibilita a definição de estratégias e objectivos a atingir ou a corrigir, ou seja, é um instrumento complementar de ajuda à tomada de decisões.

3.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Um aspecto importante da informação financeira e directamente relacionado com os seus utilizadores é a questão das características que esta deve conter. Na realidade pouco importa ter em conta, aquando da elaboração da informação financeira, as necessidades dos seus futuros utilizadores, se, a mesma informação não for elaborada e não apresentar sinais evidentes de características que possibilitem a sua fácil e total utilização, por parte dos utilizadores, segundo as suas necessidades.

Tratando-se este trabalho da análise do ponto da situação em que se encontra a implementação do POCP e dos planos sectoriais POCED e POCMS, e, por consequência, da análise da informação financeira disponibilizada aos seus vários utilizadores e que se pretende seja de qualidade e útil, vejamos agora o que se entende por características qualitativas da informação financeira e qual o seu nível de importância como requisito legal e obrigatório.

Em matéria de características qualitativas da informação financeira de âmbito público, encontramos os documentos *Concepts Statement n.º 1*, do NCGA, a *Concepts Statement n.º 1*, do GASB e, mais recentemente, as IPSAS, do IFAC, bem como o *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, da AECA.

Tua Pereda, (1995), citando um documento da American Accounting Association, apresenta quatro características base da informação financeira:

- a **relevância** é o principal requisito e exige que a informação financeira se refira ou possa ser associada com as acções a cujo cumprimento se destina ou a facilitar os resultados que se desejam apurar. O conhecimento ou a assunção das necessidades dos potenciais utilizadores da informação é de extrema importância na aplicação deste requisito;
- a **verificabilidade** requer que se duas ou mais pessoas verificarem os mesmos dados, cheguem a idênticas conclusões. A sua importância sustenta-se no facto de que, em geral, a informação contabilística é utilizada por pessoas que têm acesso limitado aos dados de base dessa mesma informação. Quanto menor seja a proximidade a estes dados, maior é o grau desejado de verificabilidade, cuja importância também é dada pelo facto de que, com frequência, os utilizadores da informação contabilística têm interesses opostos;
- a **imparcialidade** significa que os factos devem ser determinados e apresentados imparcialmente. Também significa que as técnicas utilizadas para a realização dos dados devem ser igualmente imparciais. A informação distorcida, pode ser útil e tolerada internamente, mas raramente é aceite para usos externos;
- a **quantificação** refere-se à associação do conteúdo numérico à descrição informativa. Os parâmetros monetários são os mais comuns, embora não sejam os únicos na quantificação usual da contabilidade. Quando, em cumprimento dos requisitos, seja necessária a apresentação de informação não quantitativa, não significa que esta tenha necessariamente que ser medida. No entanto, quando se

apresenta qualquer informação que possa ser medida, quem elabora os documentos financeiros deve assumir a responsabilidade por essa medição.

Para que a relevância - o principal requisito da informação financeira, - esteja efectivamente assegurada nos documentos, é também preciso que outras características se verifiquem de forma a que a informação seja pertinente, material e oportuna:

- a **pertinência** assegura que se dispõe da informação necessária para analisar uma determinada decisão;
- a **materialidade**, ou princípio da importância relativa, implica que não seja omitida nenhuma informação que possa ser importante ou influenciar quem vai decidir. O princípio tem também o corolário de não dedicar esforços na medição de factos pouco importantes para a decisão;
- a **oportunidade**, ou **tempestividade** da informação, exige que esta chegue ao utilizador a tempo de ser utilizada para tomar decisões. Análises e discussão de dados sobre uma determinada informação financeira, relativa a um tempo já muito distante, são obsoletos e a nada conduzem, em termos de correcção, sendo, pelo contrário, muito mais eficaz o mecanismo de *feedback*, na forma de opinião e manifestação de vontade do utilizador para o sistema de origem da informação, quando a análise e controlo são exercidos a tempo.

No que se refere ao requisito da quantificação dos dados, este deve ser completado com as características da homogeneidade valorativa, consistência e comparabilidade:

- a **homogeneidade** valorativa supõe que os dados da informação sejam medidos em unidades monetárias de valor constante;

- a **consistência** refere-se ao emprego dos mesmos procedimentos de contabilidade por parte de uma entidade, ao longo dos sucessivos exercícios. A quantificação das mesmas matérias e acontecimentos terá que seguir sempre as mesmas regras, caso contrário, o utilizador, se não estiver devidamente informado, poderá tomar decisões diferentes perante as mesmas situações reais;
- a **comparabilidade** refere-se à possibilidade de efectuar comparações entre valores obtidos por um processo contabilístico em diversos momentos. É fundamental esta característica para a medição da evolução de uma entidade, ao longo do tempo.

Para que esta característica da comparabilidade se verifique é necessário que as contas sejam elaboradas de acordo com as disposições do POCP, permitindo assim a possibilidade da sua comparação com as contas apresentadas por outras entidades que aplicam o mesmo plano, desde que tenham utilizado os mesmos critérios e políticas contabilísticas.

Sobre este aspecto dos critérios e políticas contabilísticas adoptadas, poderá, eventualmente, surgir alguma dificuldade no momento da comparação das contas. Na realidade não se encontram definidos claramente conceitos e critérios essenciais que pela sua importância podem levar a diferentes entendimentos de registo e consequente cálculo final de resultados.

Estes critérios, políticas contabilísticas e princípios adoptados deverão ser assumidos e aplicados ao longo dos sucessivos exercícios económicos, sob pena de prejudicar no tempo a comparabilidade das contas, ou seja, esta característica da comparabilidade está directamente associada à verificação da característica da consistência.

A **fiabilidade** das contas apresentadas deve ser outro requisito importante a observar no momento da elaboração das mesmas, de forma a que no final se apresentem sem erros e que a valorização e mensuração dos elementos apresente valores que podem efectivamente ser medidos de forma fiável. A informação adicional às contas sobre o procedimento aplicado e exigido no POCP, bem como determinados pormenores sobre os cálculos efectuados e os valores apresentados, revelam a preocupação do cumprimento desta característica.

A esta característica da fiabilidade estão associadas as características da objectividade e da plenitude, ou da totalidade.

Relativamente à **objectividade**, o que se pretende com esta característica é que a informação contida nos documentos de prestação de contas não dependa de influências subjectivas ou de juízos de valor dos profissionais que elaboram a informação, mas que se apresente isenta desse tipo de critérios.

Por outras palavras, pode dizer-se que a informação é objectiva quando diferentes processadores da informação, utilizando as mesmas regras, chegam às mesmas conclusões.

Pela característica da **plenitude**, como a sua própria designação indica, devem ser apresentadas todas as informações possíveis e exigidas com o maior detalhe possível.

Outros organismos internacionais (como por exemplo o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) e o Financial Accounting Standards Board (FASB)) elaboraram documentos sobre as características da informação financeira, como resultado de estudos por eles levados a cabo, e todos incidiram nas mesmas

características base, sendo que estas devem estar sempre em função do utilizador da informação.

Quadro 3.3 Características qualitativas da informação financeira - Análise comparativa

Características qualitativas	NCGA (CS n.º 1)	GASB (CS n.º 1)	IFAC (IPSAS n.º 1)	AECA (2001)	FASB (SFAC n.º 2)
Identificabilidade				X	
Oportunidade	X		X	X	X
Clareza	X			X	
Relevância	X	X	X	X	X
Razoabilidade				X	
Economicidade			X	X	X
Imparcialidade			X	X	X
Objectividade				X	
Verificabilidade				X	X
Plenitude	X		X	X	
Fiabilidade		X	X	X	X
Compreensão	X	X	X		X
Exactidão	X				
Comparabilidade	X	X	X	X	X
Consistência	X	X			X
Materialidade			X	X	X
Substância sobre a forma			X	X	
Prudência			X	X	X
Representação fidedigna			X	X	X

Fonte: Elaboração própria a partir de Rua.

Em síntese, tendo em conta as várias necessidades de obtenção de dados que se esperam obter da informação financeira das entidades públicas, é igualmente variada e completa a lista das características qualitativas que deve estar subjacente à mesma informação.

O quadro 3.3 apresenta as características consideradas relevantes pelos diversos organismos internacionais, tendo sido destacadas as do IFAC.

Em termos de exigências, se assim se pode considerar, o Marco Conceptual da AECA é o que apresenta, ou exige, um maior número de características qualitativas de que se deve revestir a informação financeira pública.

Em termos de hierarquia das características, embora poucas referências se encontrem a este respeito, Vela Bargues (1992: 189) considera como primárias as características da comparabilidade, relevância e fiabilidade.

3.3. OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

É objectivo genérico da informação financeira, fornecer informação útil que satisfaça as necessidade dos seus utilizadores.

A Directriz Contabilística n.º 18 que trata exactamente da matéria relativa aos objectivos das Demonstrações Financeiras, e da informação nelas contida, refere no seu ponto n.º 3 que os seus objectivos *“são os de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis àquele vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões”*.

No que à informação financeira no âmbito do Contabilidade Pública diz respeito, e antes da reforma desta, o objectivo tradicional era unicamente o de prestação de contas e controlo da legalidade.

Com a RAFE passaram a ter importância os aspectos relacionados com a imagem verdadeira e apropriada da entidade e a disponibilização de informação sobre a sua situação financeira e os seus resultados. É este o momento de partida para uma nova forma de apresentação de informação que, para além da mera informação financeira legal e controlada, seja ao mesmo tempo útil para a tomada de decisões.

Pina Martinez e Torres Prada (1999: 43) referem que os fins da informação financeira podem ser diferenciados em três grupos:

- **Objectivos de Gestão** – disponibilizar informação que permita conhecer a situação económica e financeira da entidade, a determinação do custo e rendimento dos serviços prestados (...), isto é, informação para a tomada de decisões;
- **Objectivos de Controlo** – informação que tem como principal finalidade a prestação de contas e o controlo da legalidade;
- **Objectivos de Análise e Divulgação** – informação útil para a tomada de decisões, para a análise dos efeitos económicos e financeiros da actividade pública, e informação que permita a elaboração de contas nacionais (informação com vista ao cálculo dos agregados macroeconómicos essenciais à Contabilidade Nacional).

Note-se que “aquele vasto conjunto de utentes” é o considerado no ponto 3.1 do POC ao definir que os destinatários da informação financeira são, mais especificamente, os seguintes:

- Investidores;
- Financiadores;
- Trabalhadores;
- Fornecedores e outros credores;
- Administração Pública;
- Público em geral.

Espera-se também, segundo a mesma Directriz Contabilística, que as demonstrações apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira e os resultados das operações da entidade. Admitindo ainda a possibilidade de existência de potenciais riscos de má interpretação, inexactidão, ambiguidade ou preconceitos, aquando da

preparação das demonstrações, e no sentido de minimização e até eliminação desses riscos, devem os profissionais directamente responsáveis pelas demonstrações seguir a estrutura de relato financeiro e as normas e procedimentos contabilísticos que sejam de aceitação geral, conforme as directrizes da CNC.

É nesse sentido que considera a CNC, no ponto 4 da DC n.º 18, que o uso de Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites se deve subordinar à seguinte hierarquia:

- 1 – Os constantes no Plano Oficial de Contabilidade;
- 2 – Os constantes das Directrizes Contabilísticas;
- 3 – Os divulgados nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC.²⁸

Nos Estados Unidos da América o Financial Accounting Standard Board (FASB) enuncia que o relato financeiro não é um fim em si mesmo, mas antes deverá fornecer informações com utilidade para a tomada de decisões empresariais e económicas, destinadas a fazer escolhas fundamentais entre usos alternativos de recursos escassos na condução de actividades empresariais económicas.²⁹

Também no Reino Unido o Accounting Standard Board (ASB) no seu documento de 1999, Statement of Principles for Financial Reporting preconizava já que esse objectivo é o de fornecer informação sobre o desempenho financeiro e a posição financeira de uma entidade de relato que seja útil a um conjunto de utilizadores, que se destine a analisar a responsabilidade da gerência pelos recursos que lhe foram confiados e também pela tomada de decisões económicas.

²⁸ IASC – International Accounting Standard Committee.

²⁹ Indicando também que o relato financeiro tem por objectivo o fornecimento de informação que é útil para os investidores, tanto presentes como potenciais, e credores e outros utilizadores racionais de investimento, crédito e outras operações similares.

Por sua vez, em Espanha a Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA), no documento “Principios Contables, Marco Conceptual para la Información Financiera” (1999: pp.33 e 34), vem igualmente defender que a informação financeira deve ser útil a um vasto leque de utentes para a tomada de decisões económicas e que o objectivo básico dessa informação consiste em permitir aos seus utilizadores avaliar:

- a) o comportamento económico-financeiro da entidade, a sua estabilidade e vulnerabilidade e a sua eficácia no comportamento das suas funções; e,
- b) a capacidade da entidade para manter os seus recursos, fixos e circulantes, para financiá-los adequadamente e para remunerar as suas fontes de financiamento.

Sobre os objectivos das DF, a NIC n.º 1 estabelece que *“o objectivo de demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa de uma empresa que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas.”*

Para satisfazer este objectivo, as DF proporcionam informação financeira acerca do seguinte:

- a) activos;
- b) passivos;
- c) capital próprio;
- d) rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas; e
- e) fluxos de caixa

Segundo Pattillo (citado in Tua Pereda, 1995), *“o objectivo da contabilidade financeira é proporcionar um sistema de informação e comunicação externas, ao recompilar, dar forma compacta, e disseminar dados económicos que dêem uma representação*

financeira dos direitos económicos e o interesse relativo dos segmentos da economia, a fim de facilitar a esses segmentos a formulação de juízos e a tomada de decisões.”

Apesar de não existir explicitamente a possibilidade de informação financeira diferente, dependendo dos utilizadores específicos a quem ela se destina, é aceite a distinção de acordo com os propósitos tidos na elaboração da informação, seja ela para fins gerais ou para fins fiscais. Admite-se que *“uma das tarefas importantes da teoria contabilística é a formulação de vários conjuntos de hipóteses alternativas de informação, conforme os fins específicos a que se destinam.”* (Mattessich 1964, p. 41)

Com esta possibilidade, *“os sistemas contabilísticos são tantos quantos os fins da sua representação, embora um único sistema, por si só, possa servir a diversas finalidades, quando estas são compatíveis entre si.”* (Montesinos, 1974, p. 248)

Considerando a “utilidade” como o objectivo genérico da informação financeira, derivam-se daqui outros objectivos específicos e que são inerentes, quer ao tipo de entidade, sua actividade e dependência de órgãos superiores de controlo, quer ao tipo de destinatários dessa mesma informação.

No que se refere especificamente aos objectivos da informação financeira pública, o IFAC, apesar de abordar os objectivos da informação financeira de forma genérica, apresenta no § 13 da IPSAS 1, como objectivo geral, o de proporcionar uma informação útil acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisões dos seus utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades pelos recursos que lhe são confiados.

No seu § 14 acrescenta ainda que a informação financeira poderá conter indicações sobre se a obtenção e utilização dos recursos foi efectuada de acordo com o orçamento autorizado e de acordo com os requisitos legais e contratuais estabelecidos.

3.4. UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Parece certo que na evolução que se tem verificado do conceito de Contabilidade, está patente, para além do aspecto simplesmente comunicacional da informação contabilística, uma gradual substituição ou complementaridade da função de registo com a de utilidade para os utilizadores dessa mesma informação.

A SFAC n.º 1 do FASB refere que *“as demonstrações financeiras não são um fim em si mesmas (...) os seus objectivos devem ser examinados a partir das necessidades daqueles que procuram a informação”*.

Quem são os utilizadores da informação financeira? é a questão que, antes de mais, se deve colocar para melhor entender como deve ser elaborada a informação a disponibilizar.

Benito López (1995: 72), defende que os utilizadores da informação financeira *“são todos aqueles que compõem o tecido político, económico e social de um país”*.

De uma forma geral, em termos de utilizadores da informação contabilística pública, pode ser considerado o seguinte grupo de utilizadores:

- a) Cidadãos em geral (eleitores, contribuintes e receptores dos serviços);
- b) Órgãos de representação política;
- c) Investidores e credores;
- d) Órgão de gestão;

e) Órgãos de controlo externo e de controlo interno;

f) Entidades privadas e associações.

De acordo com a American Accounting Association (AAA), e conforme o primeiro texto emitido em 1936 sobre informação financeira e seus utilizadores, esta era principalmente destinada a credores e investidores.

Já a declaração da AAA de 1941, inclui no âmbito contabilístico um maior número de utilizadores ao considerar que *“o Comité espera que os conceitos básicos sejam submetidos a um contínuo estudo, com a finalidade de que os interessados pelos documentos financeiros, tais como directores, investidores, membros de corpos profissionais reguladores e público em geral, possam servir-se deles”*.

Em 1948, o conceito de utilizadores da AAA é ainda mais amplo ao considerar como necessária a facilidade de uso dos documentos financeiros por pessoas que tenham interesse numa empresa individual ou nos mais amplos problemas relativos à economia nacional. Com este texto, esta associação adopta a mais ampla postura possível em relação aos utilizadores da informação financeira, ao reconhecer que esta se destina a todos quantos tenham interesse na unidade económica.

Mais tarde, ao conceito de utilizador da informação financeira juntam-se propósitos da contabilidade como por exemplo o de “facilitar as funções e controlos sociais”. Este propósito vem acrescentar à lista de utilizadores da informação, a comunidade, globalmente considerada.

Por seu lado, o Corporate Report (Institute of Chartered Accountants of England and Wales, 1975) baseado em concepções muito próximas da responsabilidade social, inclui expressamente entre os utilizadores:

- Investidores em acções;
- Credores;
- Empregados;
- Analistas ou assessores;
- Grupos que têm relações com a entidade por motivos comerciais (clientes, fornecedores, credores comerciais, a concorrência ou qualquer interessado em fusões, absorções ou investimentos de controlo);
- Autoridades governamentais; e
- Público em geral (consumidores, contribuintes, grupos de interesse ou de pressão, associações de defesa do consumidor, etc.)

W. Holder³⁰ defende que poderá ser feita uma classificação de utilizadores da informação financeira, atendendo a quatro critérios:

- a) O tipo de relação estabelecida com a entidade:
 - Relação utilizador/entidade: distingue entre utilizador interno e externo.
- b) Necessidades dos utilizadores da informação: **Intensa**, quando se trata de utilizadores que podem ser directamente afectados pela situação da entidade; **Moderada**; ou, **Limitada**.
- c) Nível de sofisticação: os conhecimentos necessários à interpretação da informação são superiores para os órgãos de gestão do que, por exemplo, para os empregados, ou para os cidadãos em geral.
- d) Tipo de informação: como o objectivo não é unicamente prestar contas mas também proporcionar a informação de que os utilizadores necessitam, é necessário ter em conta o tipo de informação requerido para estes.

³⁰ W. Holder, *in* Pina Martínez e Torres Pradas (1999), pp. 38.

Ratcliffe³¹ afirma que “a maioria das demonstrações financeiras do sector público têm como primeiros utilizadores os gestores internos e outros grupos estritamente vinculados à organização pública”. Contudo, “as alterações de orientação produzidas durante as últimas décadas na Contabilidade Pública, foram modificando esta situação de outorgar um protagonismo crescente aos utilizadores externos, admitindo desta forma a sua importância e influência sobre a organização”. (Cárcaba Garcia, 2002: 21)

3.5. NECESSIDADES DOS UTILIZADORES

Podem ser muitas e variadas as necessidades de informação dos principais grupos de utilizadores da informação financeira.

Hoyle, in Vela Bagues (1992), considera mesmo, que existe sobre esta matéria de satisfação das necessidades dos utilizadores de informação financeira “um significativo obstáculo (...) as necessidades dos utilizadores são frequentemente tão amplas que nenhum conjunto de demonstrações financeiras poderia satisfazer possivelmente toda a procura”.

O Institute of Chartered Accountants in England and Wales publicou na revista The Corporate Report, em 1975, uma lista dessas principais necessidades:

- avaliar o comportamento da entidade;
- apreciar a eficiência da entidade no cumprimento dos seus objectivos, previamente estabelecidos pela sua gerência, sócios ou membros;
- apreciar o comportamento, eficiência e cumprimento dos objectivos da gerência, incluindo os seus planos de emprego, investimento e distribuição de resultados;

³¹ Ratcliffe, in Cárcaba Garcia (2002), pp.21.

- avaliar a experiência e capacidade dos órgãos de gestão;
- avaliar a estabilidade económica e a vulnerabilidade da entidade;
- estimar a liquidez da entidade, as suas necessidades actuais e futuras de recursos fixos e circulantes e a sua capacidade para a obtenção e amortização de financiamento de curto e a longo prazo;
- avaliar a capacidade da entidade para levar a cabo futuros reinvestimentos dos seus recursos, com fins económicos, sociais ou de ambos os tipos;
- estimar as perspectivas futuras da entidade, incluindo a sua capacidade para distribuir dividendos, remunerações e prever níveis futuros de investimento, produção e emprego;
- avaliar o comportamento, situação e perspectivas das diferentes entidades;
- verificar o grau de cumprimento das normas fiscais, regulação mercantil e outras obrigações legais e contratuais;
- apreciar a natureza da actividade e produção da entidade;
- realizar comparações económicas, tanto dentro da própria entidade ao longo de um determinado tempo, como entre várias entidades;
- estimar a posição dos interesses dos proprietários da entidade ou de outros interessados, presentes ou futuros, assim como dos direitos sobre a entidade;
- avaliar a distribuição da propriedade da entidade e do seu controlo na sociedade.

Sendo grande e variado o conjunto de utilizadores da informação financeira, torna-se também grande e variado o conjunto das suas necessidades de informação, pelo que, Pina Martínez considerou agrupá-las da seguinte forma:

- Viabilidade financeira;

- Cumprimento da legalidade;
- Desempenho da actividade de gestão; e,
- Custo dos serviços prestados.

Tendo em conta os quatro principais grupos de utilizadores da informação financeira: Cidadãos; Corpos legislativos e de controlo; Investidores e Credores; e os Órgãos de gestão, podem ser especificadas as seguintes necessidades de informação:

Cidadãos – Pode subdividir-se este grupo de utilizadores em contribuintes, receptores de serviços e cidadãos em geral, podendo por isso, serem muito variadas as suas necessidades de informação e centrarem-se sobre:

- O nível de impostos cobrados, face ao nível dos serviços prestados;
- a eficácia na administração dos recursos disponíveis;
- a eficiência e economia alcançadas na gestão dos serviços públicos;
- a relação custo-qualidade-preço dos serviços recebidos;
- a execução do orçamento, sobretudo se houver um défice ou superavit.

Corpos legislativos e de controlo – Têm necessidades de informação de âmbito não só financeiro, mas também geral.

- Informação orçamental que permita analisar o grau de cumprimento da legalidade, bem como o grau de execução orçamental;
- informação sobre o uso dado aos recursos pelos gestores;
- informação que permita conhecer o grau de cumprimento das restrições contratuais existentes;
- informação sobre os programas e a sua articulação, e sobre o nível de *outputs* alcançados, com o fim de planificar futuras políticas a nível global;
- informação contabilística sobre a situação financeira da entidade.

Investidores e Credores – Interessam-se pelo conhecimento acerca do cumprimento das obrigações, por parte das administrações. Para isso requerem informação sobre:

- recursos financeiros existentes;
- diferentes fontes de financiamento;
- liquidez da entidade;
- obrigações a satisfazer e a contrair;
- existência de restrições quanto ao uso de determinado fundo;
- risco dos créditos.

Órgãos de gestão – Cabe-lhes determinar os objectivos a cumprir, desenvolver políticas com vista ao cumprimento desses objectivos e, posteriormente, analisar os resultados alcançados com essas políticas. Têm ainda a função de planificar e elaborar o orçamento e decidir acerca da eficaz afectação de recursos. Para isso, têm que conhecer:

- a condição financeira actual;
- os fluxos de recursos a curto e a longo prazos;
- a condição económica e possíveis alterações a esta condição;
- o cumprimento da legalidade, restrições legais e contratuais existentes;
- os factores que possam influir na planificação e elaboração do orçamento.

3.6. ÓRGÃOS DE CONTROLO E ORGANISMOS DE DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Se a responsabilidade de verificação e homologação das contas prestadas pelos serviços do sector público (controlo à posteriori), cabe ao Tribunal de Contas, já o controlo da sua execução é da responsabilidade do Ministério das Finanças.

Na realidade, conforme o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro, “*o Ministério das Finanças (MF) é o departamento governamental responsável pela definição e condução da política financeira do Estado, designadamente nos domínios orçamental, monetário e creditício, pela coordenação das finanças das outras entidades públicas e pelas relações financeiras do Estado com a União Europeia*”.

No âmbito das suas atribuições, o MF assegura, entre outras, as relações do Governo com o Tribunal de Contas, em matéria de independência na análise das contas públicas, sendo-lhe ainda atribuída a coordenação e controlo da actividade financeira dos entes públicos autónomos e a tutela das autarquias locais.

Depois de analisados os aspectos relativos à informação financeira e apresentada a sua relação com os seus utilizadores, parece conveniente abordar aqui a forma como é divulgada, ou seja, de que modo o utilizador tem acesso à informação.

Tal como no caso do Orçamento do Estado, também a Conta Geral do Estado tem que ser objecto de publicação no Diário da República, sendo que a justificação subjacente à divulgação do OE é a mesma que se aplica para a Conta Geral do Estado.

Na realidade esta necessidade de divulgação tem a ver com o dar a conhecer a toda a Administração Pública o conteúdo da autorização orçamental, e também com a necessidade de conhecimento do orçamento, por parte dos cidadãos, para futura análise própria, controlo e eventual crítica à sua execução.

Ora de pouco valeria a divulgação do OE segundo este pressuposto, se, no final de cada execução do orçamento e em períodos definidos para divulgação de informação intercalar, esta não fosse disponibilizada.

O processo que antecede a divulgação da informação é o da recolha dessa mesma informação, que, como já indicado no ponto anterior, cabe ao Ministério das Finanças, como entidade de coordenação e controlo de toda a actividade financeira, através da sua Direcção-Geral do Orçamento. Com esta informação, depois de analisada e consolidada, é elaborado trimestralmente pela DGO um Boletim Informativo de Execução Orçamental onde é feita a síntese da execução do OE do último trimestre, e disponibilizado através do acesso via internet ao site da DGO.

Neste boletim é feita a análise global da execução e analisada separadamente a receita e a despesa sendo apresentados entre outros, quadros de valores por receita e por despesa segundo a classificação económica.

Quadro 3.4 Controlo da informação financeira - Análise comparativa

Tipo de controlo		TC	IGF	DGO
Externo: no interesse dos cidadãos	Prévia	x		
	Concomitante	x		
	<i>À posteriori</i>	x		
Interno: no interesse do Governo	Periódico: (mensal/trimestral/anual) (conforme o teor da informação)		x	
Interno: no interesse do Governo	Periódico: (mensal/trimestral/anual) (conforme o teor da informação)			x

Fonte: Elaboração própria.

Este tipo de informação directamente relacionada com o orçamento e a que é apurada pelos outros documentos de informação financeira, a par de outros dados estatísticos sobre os mais variados sectores de actividade nacional, pública ou privada, são também de fácil acesso, via internet, dentro do site da DGO.

Toda esta informação que se encontra disponível ao nível internacional e contém informações sobre 57 países³², é possível ser consultada no site do International Monetary Fund (IMF)³³, www.imf.org/external/index.htm, no seu Dissemination Standards Bulletin Board (DSBB).

Neste boletim é disponibilizada informação variada sobre os 57 países aderente a este sistema, sendo a informação económica e financeira encontrada num site chamado SDDS – Special Data Dissemination Standard.

O SDDS foi criado em Abril de 1996 pelo Fundo Monetário Internacional, com o propósito de divulgação pública, ou seja, para todos os interessados, de dados económicos e financeiros sobre os países seus membros. Portugal aderiu a esta base de dados em Outubro de 1998, estando a compilação da informação a cargo de vários organismos nacionais, conforme as áreas de origem dos dados.

No âmbito do SDDS, os organismos que divulgam informação relativa a Portugal, para além da DGO, são os seguintes:

- DGT – Direcção-Geral do Tesouro;
- INE – Instituto Nacional de Estatística;
- BP – Banco de Portugal;
- Euronext Lisboa; e
- FMI – Fundo Monetário Internacional.

3.6.1. O Instituto Nacional de Estatística (INE)

Criado em 1935, o Instituto Nacional de Estatística tem por missão o desempenho de funções de serviço público estatístico, assumindo também um papel de grande relevo no

³² Dados recolhidos em Outubro de 2004.

³³ Tradução portuguesa: Fundo Monetário Internacional.

mercado da informação, ultrapassando a condição de mero produtor de matéria-prima estatística, para oferecer também, por sua iniciativa ou por encomenda, produtos e serviços de maior “valor acrescentado”, nomeadamente estudos e análises nos domínios demográfico, social, económico e financeiro.

Paralelamente a esta natural actividade, tem vivido o INE um processo de acelerada modernização, tornada ainda mais imperiosa pela progressiva construção da União Europeia. Neste enquadramento o INE desenvolveu assinalável trabalho no domínio dos estudos económicos e, em particular, da econometria aplicada ao acompanhamento e previsão da conjuntura, cujos resultados divulga regularmente.

É neste contexto de análise de dados de âmbito económico e financeiro e de divulgação regular dos resultados apurados, e nomeadamente para a elaboração das contas nacionais, que se entende a disposição prevista no artigo 3.º do Decreto-Lei que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

3.6.2. A Direcção-Geral do Orçamento (DGO)

Pode ler-se no site da Direcção-Geral do Orçamento, (www.dgo.pt) que é o Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro (lei orgânica do Ministério das Finanças, com alterações), que estabelece no seu artigo 16.º, que a Direcção-Geral do Orçamento (DGO) é o departamento através do qual o Ministério das Finanças procede, no domínio orçamental, à definição e controlo da execução da política financeira do Estado estabelecida pelos órgãos de soberania Assembleia da República e Governo e pelos órgãos da União Europeia.

O apoio ao aperfeiçoamento e à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, a realização de estudos no domínio das Finanças Públicas, suporte essencial de gestão orçamental, da preparação dos programas e políticas orçamentais e das Contas Públicas, a colaboração com o Instituto Nacional de Estatística na elaboração das Contas Nacionais do sector público, bem como a organização das contas consolidadas do sector público administrativo, na óptica das contas públicas e das contas nacionais (SEC95), são entre outros, domínios privilegiados no âmbito da missão da DGO.

O envolvimento e acção da DGO na implementação do Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE), constante do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, foram reforçados e alargados coma publicação do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho.

Efectivamente este último diploma, ao assumir como fulcral o papel que o controlo assume na RAFE, institui a DGO, em paralelo com o Inspeção-Geral de Finanças (IGF), como órgão de controlo estratégico de carácter horizontal relativamente a toda a Administração no âmbito do Sistema de Controlo Interno (SCI) da administração financeira do Estado, que compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, com especial incidência na verificação da legalidade, regularidade financeira e boa gestão e utilização dos recursos públicos.

É dentro de todo este conjunto de competências atribuídas, que se verifica o controlo da gestão orçamental de todos os serviços e organismos da Administração Central, através de um sistema de auditoria interna, da centralização da escrituração e contabilização das receitas e das despesas públicas.

3.6.3. O Tribunal de Contas

A necessidade de controlo dos dinheiros públicos e a imposição de reposição desses mesmos dinheiros nos cofres do Estado, sempre se verificou. Pode ler-se num desdobrável do Tribunal de Contas (TC), onde esta instituição apresenta em traços gerais o que é, a evolução que nele se foi fazendo ao longo dos tempos e as competências que lhe são atribuídas, que, *“desde o limiar dos tempos que a fiscalização e controlo das contas públicas constitui preocupação para aqueles que detêm o poder”*.

Sempre, desde o Século XIV, existiram órgãos de controlo financeiro que, ao longo dos tempos, foram evoluindo até ao actual Tribunal de Contas.

Se até 1976 o TC era ainda muito dependente do Ministério das Finanças, hoje, e a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto veio reforçar a sua autonomia e independência, é, na realidade, um órgão supremo de controlo externo das finanças públicas, ao serviço dos cidadãos.

Actualmente, e como resultado da reforma de 1997, (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto), ao Tribunal de Contas foi reforçado e aperfeiçoado o seu sistema de controlo sucessivo, transformando assim o Tribunal num verdadeiro auditor público do Estado. Ainda pela mesma reforma foi-lhe atribuída a competência de emitir expressamente uma previsão do controlo da boa gestão (economia, eficiência e eficácia).

A sua principal função é a de fiscalização das várias regras impostas através dos vários diplomas legais existente e aplicadas pelas entidades sobre as quais tem competência para fiscalizar, sendo as entidades sujeitas à jurisdição e/ou controlo financeiro do Tribunal de Contas:

- O Estado e seus serviços, autónomos ou não;

- As regiões Autónomas;
- Os Institutos Públicos;
- As Associações públicas;
- As Instituições de Segurança Social;
- As Autarquias locais, suas associações e federações, bem como as Áreas Metropolitanas; e
- As Empresas Públicas e outras sociedades a estas equiparadas para este efeito.

Cada vez mais esta função de fiscalização tende a diminuir de importância e, de uma forma inicialmente lenta mas progressiva, o sistema de auditoria geral passou a ganhar aplicabilidade.

A mesma Lei n.º 98/97 veio atribuir ao TC competências muito próximas às existentes em outros países e que são de Auditoria Geral, diminuindo a sua intervenção ao nível da fiscalização pontual. Actuando, em termos de controlo financeiro, sob a forma de fiscalização, ou, de uma forma que se entende mais eficaz, controlando as entidades exercendo sobre elas acções de auditoria geral, a sua principal característica continua a ser a independência que tem sobre qualquer outro órgão ou instituição, que o mesmo é dizer, não estar nunca e de nenhuma forma, condicionado pela entidade controlada.

3.6.3.1. Controlo

Referem Telmo Pascoal e Jorge Ribeiro (2001: 51) que *“o controlo de gestão orçamental das entidades públicas deverá fazer-se de forma sistemática e sucessiva e incluirá a fiscalização da regularidade financeira e a análise da eficiência e da eficácia dos serviços e organismos (cf. art. 10.º da Lei n.º 8/90 e art. 50.º do DL n.º 155/92). As modalidades desse controlo (fiscalização) previstas na lei são:*

- *autocontrolo - feito pelos próprios serviços e organismos;*
- *controlo interno da gestão – realizado por órgãos administrativos de fiscalização através de auditorias a realizar; e,*
- *controlo externo, jurisdicional – a levar a cabo pelo Tribunal de Contas”.*

A Lei. N.º 98/97, no seu artigo 1.º, n.º 1, apresenta uma novidade em termos de natureza do controlo exercida pelo TC, quando refere que “(...) *aprecia a boa gestão financeira* (...)”. Subjacente a esta “boa gestão financeira” está o que vem para além da legalidade das regras aplicadas. Na realidade interessa saber e informar se os dinheiros foram “bem” aplicados: com eficiência e ao mesmo tempo com eficácia. É o que se poderá chamar de “controlo de mérito” a fazer e a atribuir à entidade controlada, podendo implicar, nos casos em que a aplicação dos dinheiros não tenha sido gerida com a melhor racionalidade, a demissão dos seus gestores responsáveis.

Não pode o TC ir nunca contra as decisões políticas. Vai, isso sim, para além da verificação da legalidade das regras, verificar se as medidas adoptadas para atingir os objectivos propostos nas decisões políticas, foram bem e as melhores aplicadas. Desta forma, são medidos os factores economia, eficiência e eficácia, ou seja, é verificado se se obteve o máximo com o mínimo de utilização de recursos e se foram atingidos da melhor forma os objectivos previstos. A conclusão deste controlo é um juízo da boa, ou não, realização das despesas; gastas de forma útil e aplicadas em benefício de todo o cidadão.

A utilidade social com qualidade e o valor acrescentado que cada projecto ou instituição se propõe criar, são o cerne da análise que o TC deve fazer e que pode terminar, caso

estes pontos essenciais não se verifiquem, com a indicação de que o projecto ou instituição não tem razão de existir.

Controlo Interno e Controlo Externo

Inspecção-Geral de Finanças e Tribunal de Contas são dois órgãos de controlo financeiro.

O que demarca estas duas entidades é a sua autonomia.

A Inspecção-Geral de Finanças actua no interesse do Governo; exerce um **controlo interno**.

O Tribunal de Contas actua no interesse dos cidadãos, ou seja, põe em prática, de uma forma totalmente isenta, a sua principal função que é a de informar o cidadão de como os dinheiros públicos estão a ser utilizados; exerce um **controlo externo**.

Fiscalização: Prévia, Concomitante e Sucessiva ou *à posteriori*

01. Fiscalização Prévia

A fiscalização prévia tem por fim verificar se os actos ou contratos sujeitos a este tipo de controlo respeitam a legalidade genérica e a legalidade específica (regularidade financeira ou cabimento “*latu sensu*”).

Nos instrumentos geradores de dívida pública a fiscalização prévia verifica ainda a observância dos limites e sublimites de endividamento e as respectivas finalidades (cf. também art.^{os} 7.º e 13.º da Lei n.º 7/98, de 3/2).

A fiscalização prévia, de que trata o artigo 44.º e seguintes, da Lei n.º 98/97, apesar de continuar a ser uma forma de fiscalização utilizada pelo TC, a que todas as entidades

estão sujeitas, o seu interesse vai, hoje em dia, sendo minimizado. O mesmo acontece em relação à fiscalização da Conta. Ao estabelecer o seu programa anual, a 2.^a Secção do TC elabora a lista das entidades dispensadas da remessa da conta, segundo critérios e práticas correntes de auditoria, mas garantindo, mesmo assim, que todos os serviços e organismos sejam controlados pelo menos uma vez em cada ciclo de quatro anos.

A fiscalização prévia é hoje uma função do TC em franco desaparecimento.

Tem um carácter pedagógico e preventivo mas que desresponsabiliza os gestores, sendo presentemente entendido que deva ser exercida não pelo TC mas antes por outro órgão: os serviços do próprio organismo e mais especificamente, pelos funcionários que, de uma forma conhecedora e consciente, preparam os processos e, antes disso, informam superiormente se se deve aplicar o acto ou não, de acordo com as regras que se encontram estabelecidas. (artigo 61.º, n.º 4)

Poderá deixar de existir fiscalização prévia mas terá sempre que verificar-se a existência da legalidade.

Pretende-se agora que o TC avalie cada vez mais os sistemas e termine os seus relatórios mais com recomendações e menos com punições. Dar indicações das alterações passíveis de introduzir nas entidades, de forma a corrigir ou simplesmente melhorar os métodos de actuação ao nível da gestão corrente de cada entidade, é agora a sua principal “tarefa”.

Um bom sistema de controlo interno deve estar sempre implementado, no total interesse de cada entidade e de cada gestor, independentemente de ser aconselhado por um qualquer órgão fiscalizador e só depois da fiscalização, ou seja, não por imposição legal mas por iniciativa de interesse. A fiabilidade do sistema de controlo interno revela-se

importante logo na primeira análise feita pelo TC. A sua boa implementação, sendo o TC conhecedor dela de anos anteriores, pode servir para indicação de isenção de controlo.

Constitui fundamento de recusa do visto a desconformidade dos actos ou contratos e demais instrumentos sujeitos a “visto” com a lei que implique (art. 44.º, n.º 3):

- não cabimento em rubrica orçamental própria ou violação directa de normas financeiras;
- ilegalidade susceptível de alterar o resultado financeiro;
- nulidade.

Sobre esta matéria do Sistema de Controlo Interno, convém lembrar que a execução do Orçamento do Estado, na qual se engloba a execução dos orçamentos dos Serviços Autónomos, é objecto de controlo administrativo, jurisdicional e político, sendo o controlo administrativo da competência do próprio Serviço Autónomo.

Para que este controlo se exerça de forma conveniente, devem os serviços elaborar, organizar e manter em funcionamento a sua contabilidade pública e sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do orçamento.

Ao nível do sistema nacional de controlo interno, está ainda previsto um controlo operacional da responsabilidade dos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos nos Serviços Autónomos, consistindo na verificação, acompanhamento e informação das decisões dos órgãos de gestão (cf. Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho).

Este controlo culminou com a aprovação do Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro, que cria o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno.

No que aos Serviços Autónomos diz respeito, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas emitiu a Directriz de Revisão/Auditoria 870, de Maio de 2004, destinada especificamente a proporcionar orientações genéricas sobre a análise das contas individuais deste tipo de serviços, tendo ainda em atenção a legislação em vigor que lhes é aplicável, em matéria de Sistema e Procedimentos de Controlo Interno.

02. Fiscalização concomitante

A fiscalização sucessiva tem por finalidade avaliar os sistemas de decisão e de controlo interno e apreciar a legalidade, a correcção financeira, a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira das entidades sujeitas à sua jurisdição e/ou controlo financeiro, incluindo os fluxos com a União Europeia (art.º 50.º).

Para a prossecução dos objectivos definidos pelo Tribunal de Contas no âmbito do controlo sucessivo, o Tribunal desenvolve auditorias e verificação de contas (art.ºs 53.º a 55.º):

- Auditorias

O Tribunal de Contas pode realizar auditorias de qualquer tipo ou natureza (art. 55), orientando-se para uma actividade de controlo integrado. Assim, sem deixar de atribuir o devido papel e importância à auditoria financeira, o legislador orientou a estratégia de controlo do Tribunal, manifestamente, para a auditoria de gestão e abriu as portas à realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza.

Estas auditorias compreendem designadamente:

- Auditorias financeiras (auditorias de legalidade, de regularidade e de contas);
- Auditorias de gestão, operacionais ou de resultados;

- Auditorias integradas;
- Auditorias orientadas;
- Auditorias de projectos ou programas;
- Auditorias de sistemas;
- Auditorias de avaliação específicas quanto, designadamente, aos impactos sociais ou ambientais.

Os processos de auditoria concluem pela elaboração e aprovação de um relatório, o qual deverá ser sempre remetido ao Ministério Público, acompanhado do respectivo processo e documentação pertinente, se for caso disso, a fim de serem desencadeados eventuais procedimentos jurisdicionais (art.^{os} 29.º, n.º 4, 54.º, n.º 4, 55.º e 57.º).

Pode ainda o Tribunal de Contas, nos termos e para os efeitos consignados no art. 56.º, recorrer a empresas de auditoria ou a consultores técnicos para a realização de tarefas indispensáveis ao exercício das suas funções.

- Verificação de Contas

Na actividade tradicional do TC assume certa importância a verificação das contas que lhe são submetidas, nos termos legais, pelas entidades a tal obrigadas (art. 51.º).

As contas são prestadas por anos económicos ou por gerências (art. 52.º) e são elaboradas e documentadas de acordo com as instruções emitidas pelo Tribunal (art. 6.º). Esta verificação pode ser interna ou externa, fazendo-se esta com recurso aos métodos e técnicas de auditoria (art. 54.º, n.ºs 1 e 3. al. h)).

A verificação interna, feita pelos serviços de apoio ao TC, com homologação da 2.^a Secção, abrange a análise, conferência e liquidação da conta, incluindo a demonstração

do respectivo ajustamento, podendo ainda incluir as conferências documentais necessárias à comprovação da correcção das operações consubstanciadas na conta de gerência.

A verificação interna pode ser seguida de auditorias, designadamente quando haja indícios ou evidência de factos constitutivos de responsabilidade financeira (art. 55.º, n.º 2).

Elabora o TC em cada ano uma relação dos serviços e organismos que serão objecto de fiscalização concomitante. Esta forma de controlo é um acompanhamento, acto a acto, do contrato e que visa, não a fiscalização no final de todo o processo e imediatamente antes da realização da respectiva despesa, mas antes garantir a legalidade de cada acto.

Esta forma de intervenção mais precoce do que propriamente a da fiscalização prévia, revela-se na prática de uma maior eficácia, na medida em que logo no momento em que estiverem a ser violadas as regras, o TC intervém, corrigindo o processo em tempo útil e de forma a assegurar eficazmente os objectivos que se pretende alcançar. Esta fiscalização concomitante, após publicação em Diário da República das entidades a ela sujeitas, é desenvolvida durante todo o ano sob a forma de auditoria. O resultado final é apresentado em relatório, podendo dar origem a processos de responsabilização financeira, apenas recomendações ou parecer de concordância quando tudo foi executado de forma legal. Em todos os casos, recolhe o TC o parecer do serviço sobre determinada auditoria e, porque beneficia também do princípio do contraditório, poderá contradizer o mesmo parecer.

Em relação às contas das entidades, estas são todas, pelo menos, objecto de verificação interna, ou seja, são conferidas as contas sob o ponto de vista contabilístico e delas

retirados os seus valores globais para, em base de dados, serem tratados estatisticamente.

Por fim, tem ainda o Tribunal de Contas competência para:

“ – Emitir parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social e as Contas das Regiões Autónomas.

3.6.3.2. Auditoria

A auditoria é um dos meios que o Tribunal de Contas utiliza para efectivar o controlo financeiro das entidades sujeitas à sua acção.

O Conceito de auditoria não tem sido uno nem estático, embora algumas das definições conhecidas tenham aceitação mais ou menos generalizada. Com uma evolução verificada ao longo do tempo, tem vindo a reflectir não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em jogo mas também os objectivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados.

Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, a auditoria passou depois a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas. Por isso, a evolução histórica dos conceitos permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mutações económicas e sociais que se foram operando desde que se institucionalizou como ramo do saber até à actualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos mas também a ter uma função preventiva e orientadora.

Dentro de uma concepção ampla e clássica, na esfera financeira a auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Existem, no entanto, diversos conceitos, e em face da sua diversidade houve a preocupação de dar à auditoria uma definição que tivesse aceitação generalizada. Nesse sentido são de realçar as acções de harmonização realizadas a nível internacional pela IFAC e, a nível das instituições superiores de controlo, pela INTOSAI.

A definição da IFAC é a seguinte:

“Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

O conceito da INTOSAI, mais voltado para o controlo das finanças públicas, define que:

“Auditoria é o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas”.

Estas definições gerais diferenciam-se por terem em conta aspectos específicos das entidades auditadas, não deixando, no entanto de conter elementos comuns que permitem, para o Tribunal de Contas, formular a seguinte definição Geral:

“Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

PARTE B

- ESTUDO DE CASO

Capítulo IV
METODOLOGIA

CAPÍTULO IV – METODOLOGIA

Pretendendo ser este trabalho uma análise sobre o ponto da situação relativamente à implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos planos sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central, e que permita ainda a identificação dos aspectos ou objectivos previstos nos referidos planos e ainda não alcançados, não poderia o seu conteúdo ficar-se pela abordagem teórica de toda a matéria do tema e já desenvolvida na anterior parte A.

Foi definido, logo de início, o pressuposto de que o POCP se encontrava totalmente implementado nos Serviços Autónomos e que a prestação de informação contabilística, segundo o formato exigido pelo referido plano de contabilidade é uma realidade verificada em todos os Serviços.

Partindo desta hipótese e querendo, por isso, confirmá-la, foi desenvolvido um estudo do qual se recolheram dados que, depois de tratados estatisticamente, são agora apresentados e constituem esta parte B.

4.1. OBJECTIVO, INCIDÊNCIA DO ESTUDO, ESTUDO DE CASO E QUESTIONÁRIOS e FICHA TÉCNICA

4.1.1. Objectivo

Foram, e continuam a ser, de várias ordens os factores que têm vindo a alterar no contexto internacional a situação económica e social de todos os países e que todos pretendem que seja, cada vez mais, uma situação estabilizada positivamente, uniforme, equitativa e geral.

Para que os respectivos indicadores apontem no sentido desta boa situação pretendida, muitas matérias de âmbito económico, político e social têm que ser continuamente revistas nos seus conceitos, obtidos dados concretos sobre as suas áreas e analisados os impactos causados, ou que poderão vir a verificar-se, quer no seio de cada país, através da utilização e leitura da informação financeira consolidada, quer, a um nível mais inferior, nas necessárias decisões de gestão das entidades que compõem os seus sectores de actividade.

Assim, como foi já analisado neste trabalho, sendo a facilidade de análise dos dados da informação financeira e a sua comparabilidade, características qualitativas a que esta terá que obedecer, terá também a informação financeira pública que estar de acordo com os mesmos requisitos.

Tendo em conta toda esta evolução, actualização e normalização de conceitos e práticas contabilísticas, bem como das necessidades dos utilizadores da informação financeira, Portugal, no âmbito da Reforma da Administração Financeira do Estado, aprovou, em Setembro de 1997, e considerado o corolário de todo o longo processo da reforma, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Considerados todos os pontos atrás referidos, e tendo ainda em conta que o POCP e a informação que pela sua aplicação é possível apurar, constitui um instrumento de fundamental importância para a análise financeira das contas do sector público nacional, para a determinação do volume financeiro público no conjunto das contas nacionais e, ainda, para a sua comparabilidade com as contas das várias entidades e as consolidadas dos vários sectores ou ministérios, definiu-se como objectivo deste trabalho, a análise do ponto da situação sobre a implementação do POCP.

O resultado obtido neste estudo acerca do maior ou menor grau de implementação do POCP, poderá ser indicador de uma maior ou menor contribuição do sector público para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação financeira, ou seja, poderá ser indicador de uma informação elaborada de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites e, por isto, com as características qualitativas exigidas.

4.1.2. Incidência do estudo

Se é certo que este trabalho tem por base o Plano Oficial de Contabilidade Pública, é também certo que se pode considerar este plano de contabilidade como o *plano-mestre* de todos os organismos públicos, sendo o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-ED) e o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), planos sectoriais para as áreas da educação e da saúde respectivamente e que são adaptações ao POCP para as realidades específicas de cada área. Inserem-se ainda neste conjunto de planos sectoriais, o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) e o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Entendeu-se, por isso, que deveria alargar-se o estudo às áreas onde estes planos sectoriais vigoram, de forma a que, por um lado se tivesse uma ideia geral dos objectivos alcançados em termos de contabilidade pública e que estão na base da aprovação do POCP e, por outro, se conseguisse obter a mesma informação separadamente, por POCP, POC-ED e POCMS. Desta forma seria possível a comparação entre as três situações distintas, das metas alcançadas em cada sector, bem como das suas dificuldades e perspectivas num futuro próximo.

4.1.3. Estudo de Caso e Questionários

Estudo de Caso

Se bem que esta Parte B tenha como título “Estudo de Caso”, o que nela é realmente tratado é o estudo empírico desenvolvido para a identificação do nível de implementação dos planos de contabilidade atrás referidos.

Yin (1989, p. 23) afirma que *“o estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro de um contexto real, quando a fronteira entre o fenómeno e o contexto real não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas”*

Neste trabalho, é verdade que a pesquisa efectuada não incidiu especificamente e apenas numa única entidade pública, organização, instituição ou associação de qualquer tipo ou natureza, a que se possa chamar genericamente de “um caso”. Contudo, foi, de certa forma, direccionada para um conjunto-tipo de entidades (os Serviços Autónomos da Administração Central), sendo, por esta interpretação, considerada como aceitável a denominação de “estudo de caso”, ou seja, o caso dos Serviços Autónomos.

O “fenómeno contemporâneo” poderá ser a implementação dos planos de contabilidade; a “realidade do contexto” e a “não evidente certeza entre o que de facto se pratica e o que se deveria praticar”, também parece verificarem-se, na medida em que a dúvida levantada (da implementação ou não dos planos) é legítima, face à presente obrigação legal de aplicação dos planos.

No que se refere à forma como o Estudo de Caso deve ser conduzido e sobre quais as fontes de dados que podem constituir todo o processo de estudo, são indicadas seis

fontes: Documentação; Dados arquivados; Entrevistas; Observação directa; Observação participante; e Artefactos físicos.

Neste trabalho, e como foi já referido na Introdução, devido à natureza das funções profissionais desenvolvidas pelo autor, a Documentação, a análise de Dados arquivados, a Observação directa e a Observação participante, foram fontes de dados que, apesar de o serem em número reduzido (e por isso não tão relevantes como seria desejável), contribuíram para uma melhor leitura das respostas dadas nos questionários.

Quanto às entrevistas, Yin (1989), considera serem uma das fontes de dados mais importantes para os estudos de caso, podendo assumir a forma de Entrevista de Natureza Aberta-Fechada.

Sobre este aspecto, também aqui neste trabalho não foram efectuadas entrevistas. Optou-se antes pelo envio de questionários constituídos preferencialmente por questões fechadas, tendo, no entanto, algumas questões de natureza aberta.

Questionários

Segundo Parasuraman (1991), *“o questionário, como instrumento de recolha de dados, constituído por uma série ordenada de questões, é considerado muito importante na pesquisa científica, especialmente em ciências sociais”*. Refere ainda o mesmo autor que *“construir um questionário não é uma tarefa fácil e que aplicar tempo e esforço adequados para a construção do questionário é uma necessidade, um factor de diferenciação favorável”*.

São, no entanto, apontadas algumas desvantagens dos questionários:

- a) o reduzido número de questionários devolvidos pelos inquiridos;
- b) o grande número de perguntas sem resposta;

- c) a impossibilidade de poder ajudar o inquirido na explicação da questão;
- d) as questões que podem ser mal entendidas;
- e) a leitura prévia de todas as questões, facto que pode influenciar todo o conjunto de respostas dadas;
- f) a devolução tardia dos questionários, facto que prejudica a avaliação.

Como vantagens, são apresentadas:

- a) a economia de tempo e de pessoal;
- b) a possibilidade de chegar a um grande número de inquiridos, simultaneamente;
- c) a possibilidade de abranger uma ampla área geográfica;
- d) a obtenção de respostas mais amplas e mais precisas;
- e) a maior credibilidade nas respostas dadas, uma vez que os respondentes não são identificados;
- f) a impossibilidade de influência do pesquisador;
- g) a possibilidade de o inquirido responder quando e onde quiser;
- h) a uniformidade na avaliação das resposta, já que esta é impessoal.

Atendendo ao elevado número de entidades que constituem a amostra escolhida para o estudo (292 entidades), à sua dispersão geográfica (todo o território nacional), ao tipo de respostas que se pretendiam obter (directas e objectivas), e à não influência do respondente para as respostas às questões colocadas, entendeu-se por bem, optar pelo uso de questionários, os quais foram elaborados, corrigidos e alterados na sua estrutura e na forma de colocação das questões, por várias vezes, até se chegar ao formato final que foi enviado às entidades.

Sobre o tipo de questões colocadas e tendo em atenção:

- 1 – que estas poderiam ser abertas, de múltipla escolha ou fechadas (ou dicotómicas);
- 2 – que as questões de tipo fechadas ou dicotómicas têm a vantagem de:

- rapidez e facilidade de aplicação, processo e análise;
- facilidade e rapidez no acto de responder;
- menor risco de parcialidade no momento de avaliação;
- reduzida possibilidade de erros; e
- elevada objectividade;

foi decidido que as questões colocadas fossem essencialmente de tipo fechado.

Sobre a estrutura dos questionários, ou seja, sobre a sequência das questões, Mattar (1994), recomenda que se devem *“usar questões gerais no início do questionário, deixando as específicas para depois, fechando, desta forma, o foco gradualmente”*.

Tendo em conta esta recomendação, a primeira questão colocada é geral e directa: “Para o registo dos seus dados contabilísticos, o Serviço segue o DL 232/97 que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública? Sim ou Não?” (exemplo do questionário sobre o POCP). A partir desta questão, todas as outras foram colocadas segundo uma sequência gradual: o tipo de contabilidade antes do POCP; a elaboração dos documentos de prestação de contas e o seu envio; o esclarecimento de questões técnicas para o correcto registo contabilístico e elaboração dos documentos; a implementação da contabilidade analítica; a inventariação e avaliação dos bens, direitos e obrigações e, por fim, a preferência dos principais documentos de prestação financeira para análise da situação financeira da entidade e ajuda na tomada de decisões.

Pelo facto de o estudo incidir sobre entidades que utilizam diferentes planos de contabilidade (POCP, POC-Educação e POCMS), foram para o efeito elaborados três questionários diferentes:

Q1 – Questionário sobre informação contabilística dos Serviços Autónomos
Plano Oficial de Contabilidade Pública

Q2 – Questionário sobre informação contabilística dos Serviços Autónomos
Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação

Q3 – Questionário sobre informação contabilística dos Serviços Autónomos
Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

Convém aqui referir e justificar a razão do não envio de questionários aos serviços que utilizam os planos sectoriais POCAL e POCISSSS.

Como foi já referido no início do capítulo I e sintetizado no seu quadro 1.1 – Estrutura interna do Sector Público, este divide-se nos subsectores Administração Central, Segurança Social, Administração Regional e Administração Local.

A pretensão de que este trabalho incidisse sobre a aplicação do POCP e seus planos sectoriais, apenas dos Serviços Autónomos, ou seja, os que pertencem ao subsector “Administração Central”, excluiu, logo à partida, os organismos que pertencem à Segurança Social (e utilizam o POCISSSS) e os que pertencem às administrações Regional e Local (e utilizam o POCAL).

Também, como já referido no ponto “1.2. Serviços Autónomos”, pertencem ao subsector “Administração Central” outro tipo de entidades que são os “Fundos Autónomos”, os quais desenvolvem actividades exclusivamente de gestão de meios financeiros, não sendo por isso, ou seja, pela sua natureza de actividade, considerados como prestadores de serviços.

Neste contexto, a problemática levantada e que serve de base para o estudo deste trabalho – a implementação do plano de contabilidade nas suas várias vertentes: orçamental, patrimonial e analítica, e ainda, os assuntos que lhe estão relacionados e que são motivo de atrasos, falhas e dificuldades várias como por exemplo, a contabilidade

analítica, a inventariação e avaliação dos seus bens, a questão dos bens do domínio público, e outras – não teria nos Fundos Autónomos tanta pertinência de análise, dada a situação diferencial que se verifica entre Serviços Autónomos e Fundos Autónomos.

Enquanto os primeiros têm uma elevada dimensão patrimonial, necessária à prestação dos seus serviços e, por consequência, um tipo de relações com terceiros, de certa forma idêntico ao que se conhece da actividade privada, já os segundos, se apresentam, normalmente, como institutos de financiamento ou de apoio a outros organismos e com um reduzido volume de imobilizado e de relações com terceiros.

Se a ambos os tipos de entidades (Serviços e Fundos) se poderia colocar a questão sobre a implementação do plano de contabilidade, já para os Fundos Autónomos as questões mais pertinentes e que dão azo a maiores falhas, devido à sua dificuldade de implementação (contabilidade analítica, a inventariação e avaliação dos bens e os bens do domínio público), parecem, dada a sua pequena dimensão e por conseguinte, maior facilidade de tratamento, não serem objecto de dificuldades.

Assim, parece que, à partida, não existem questões de impedimento de implementação do plano de contabilidade que sejam causadoras de falhas directamente relacionadas com as características qualitativas de que os documentos de prestação de contas se devem revestir para satisfazer todos os seus utilizadores e, principalmente, ajudar na tomada de decisões de gestão pública.

Foi este pressuposto que esteve na base de decisão de apenas questionar os Serviços Autónomos.

4.1.4. Ficha técnica

Para a obtenção de listagem completa dos Serviços Autónomos existentes foram utilizadas duas fontes:

- **mapa VII – Despesas dos serviços e fundos autónomos, por classificação orgânica, com especificação das despesas globais de cada serviço e fundo.** (mapa anexo à Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2003, onde constam por classificação orgânica e por ordem alfabética, todos os serviços e fundos autónomos); e,
- **tabela dos serviços e fundos autónomos**, solicitada para efeitos do presente trabalho ao Instituto Nacional de Estatística, sendo fornecida pelo Serviço de Metodologia e Ficheiro de Unidades Estatísticas do Departamento de Coordenação e Contas Nacionais deste instituto.

A obtenção dos endereços dos serviços foi conseguida através de:

- informação de endereços por parte de cada Ministério das áreas da educação e da saúde; e,
- pesquisa nas páginas da *internet* de cada serviço.

De um **universo de 320 Serviços Autónomos** (à data de envio dos questionários), a **amostra teórica³⁴ foi constituída por 292 SA**, sendo 86 os sujeitos ao POCP, 121 os sujeitos ao POC-ED e 85 os sujeitos ao POCMS.

Também aqui, e relativamente ao número de Serviços Autónomos, do seu universo e da amostra utilizada para efeitos deste trabalho, interessa esclarecer o seguinte:

- a) embora seja indicado no capítulo I e quadro 1.3 – Serviços e Fundos Autónomos em 2004, que o número de Serviços e Fundos Autónomos segundo o Mapa VII

³⁴ Amostra teórica – A totalidade das unidades do Universo que foram seleccionadas para o questionário.

anexo ao Orçamento do Estado para este ano, era de 354, destes, como igualmente está indicado no referido quadro, 32 pertencem ao subsector da Segurança Social, pelo que, para a amostra escolhida, terão que ser deduzidos aos 354, ficando no final com 322;

- b) destes 322, entretanto, 2 serviços autónomos (que utilizavam o POCP) foram extintos, através da aplicação por parte do Governo de medidas de extinção e/ou fusão de institutos públicos, ficando o seu número reduzido a 320;
- c) do **universo final de 320 serviços autónomos**, apesar dos pedidos endereçados aos vários ministérios no sentido de facultar o endereço ou qualquer outra forma de contacto que possibilitasse o posterior envio dos questionários, das pesquisas efectuadas na *internet* e da formulação deste mesmo pedido às várias delegações da Direcção-Geral do Orçamento, a burocracia e mesmo a explícita resposta negativa inviabilizou o apuramento de endereços de 28 serviços autónomos, pelo que, no final, apenas foram enviados 292.

O envio dos questionários foi feito via correio normal³⁵ à data de 27 de Novembro de 2003 tendo a sua recepção decorrido entre 3 de Dezembro de 2003 e 7 de Abril de 2004. O número total de questionários recebidos foi de 207, sendo 61 do POCP, 90 do POC-ED e 56 do POCMS. Destes, pelo facto de 8 terem sido recebidos sem qualquer resposta dada, apenas foram considerados como válidos 199, o que corresponde a cerca de 68% de respostas obtidas. No sentido de evitar qualquer confusão sobre o número da amostra, esclarece-se que a **amostra obtida**³⁶ constituída pelos 199 questionários recebidos válidos, será a amostra que servirá de referência para o estudo deste trabalho.

³⁵ Utilizados os serviços dos CTT.

³⁶ Amostra obtida – A totalidade das unidades da amostra teórica, que responderam ao questionário.

Sintetizando:

- **Universo do estudo** 320 Serviços Autónomos
- **Amostra teórica do estudo** 292 Serviços Autónomos
- **Envio dos questionários** 27 Nov. 2003
- **Recepção dos questionários** entre 3 Dez. 2003 e 7 Abr. 2004
- **Questionários recebidos** 207
- **Questionários válidos** 199
- **Amostra obtida = Amostra do estudo** 199

Convém no entanto referenciar neste trabalho duas ou três situações directamente relacionadas com Serviços que não responderam a qualquer questão, mas que, por via telefonica, correio electrónico ou ofício deram conhecimento de que não iriam responder ao questionário e indicaram as razões justificativas desta decisão.

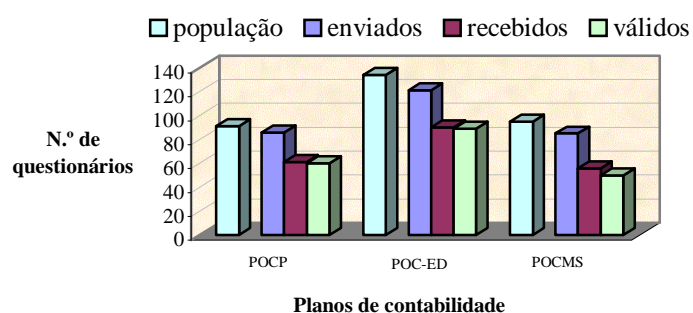
A não autorização do Conselho de Administração para o fornecimento de dados sobre o sistema contabilístico e a sua situação, foi uma razão apresentada. Outra, foi a de que o Serviço “(...) *não possui ainda, nem departamento contabilístico nem Divisão deste âmbito que possa responder com facilidade e objectividade ao questionário*”.

Quadro 4.1 Questionários enviados e recebidos.

Questionários							
Plano de contabilidade	Universo	Enviados (Amostra teórica)	Recebidos				Diferença (Env.-Rec.)
			Total	%	Válidos (Amostra do estudo)	%	
POCP	91	86	61	70,9	60	69,8	25
POCED	134	121	90	74,4	89	73,6	31
POCMS	95	85	56	65,9	50	58,8	29
Total	320	292	207	70,9	199	68,2	85

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 4.1 Questionários enviados e recebidos



4.2. AS QUESTÕES COLOCADAS

Os questionários, apesar de diferentes, conforme os planos sectoriais dos Serviços para onde foram enviados, foram preparados de acordo com uma única intenção e perspectiva: a de recolha de respostas que conduzissem à avaliação do nível de implementação dos seus planos de contabilidade e, conseqüentemente, da identificação dos aspectos ou objectivos ainda não alcançados.

Desta forma, a maioria das questões colocadas são comuns nos três questionários, verificando-se apenas, nos questionários para o POC-ED e para o POCMS a inserção de algumas alíneas correspondentes a situações específicas, obrigatórias ou facultativas, a que os respectivos Serviços estão sujeitos ou podem praticar no decorrer da sua gestão, elaboração e apresentação de contas a instâncias superiores.

4.2.1. Implementação do POCP – Dificuldades – Situação anterior

Na primeira questão, foi pedido para mencionarem se o plano oficial de contabilidade correspondente estava a ser aplicado ou não. Caso a resposta fosse negativa era, no mesmo questionário, indicado para passar directamente a um grupo de questões, através das quais se pretendeu avaliar as razões pela não aplicação do plano.

Independentemente das razões apresentadas, procurou-se também saber se o Serviço em causa teria, no momento do preenchimento do questionário, meios materiais e humanos para o fazer. Por fim era pedida a indicação de uma data (ano) para a qual se poderia perspectivar a implementação e conseqüente aplicação total do plano.

Tendo respondido afirmativamente à primeira questão, e porque vários artigos sobre esta matéria se referiram às dificuldades verificadas na maioria dos Serviços aquando da

implementação dos planos, foi agora nestes questionários pedida a indicação das dificuldades tidas, ou não, e a que nível.

Saber se antes do POCP era utilizado o tipo de contabilidade empresarial ou apenas de compromissos, foi considerado importante e, por isso, também questionado.

4.2.2. Elaboração de documentos – Envio – Cumprimento de prazos

Seguiu-se depois uma série de questões relacionadas com a elaboração dos documentos de prestação de contas, o destino desses mesmos documentos e o cumprimento dos prazos estabelecidos para o seu envio e divulgação. Na realidade o que se pretendia obter com este grupo de questões era a informação de como os documentos eram preparados; através de suporte informático ou manualmente; a elaboração de todos ou apenas alguns documentos e a quem se destinavam.

Não sendo, de facto, condição necessária para o nível de qualidade e fiabilidade da informação financeira que é preparada e colocada à disposição dos seus vários utilizadores, a existência de instrumentos informáticos de suporte aos planos de contabilidade dos Serviços Autónomos (ou de quaisquer outro tipo de serviços, públicos ou privados e de qualquer que seja a sua natureza de actividade), parece ser uma garantia (entre outras que necessitam de verificação cumulativa), de que a informação financeira obedecerá aos requisitos mínimos de qualidade exigidos.

A esta ideia terá que estar sempre associado o pressuposto de que a aplicação informática contempla todas as necessidades de introdução, tratamento de informação e respectivos cálculos para efeitos de apresentação de contas, de acordo com o que está obrigatoriamente estabelecido (contabilidade orçamental, respectiva ligação à

contabilidade patrimonial, contabilidade de custos, interligações com módulos de gestão de pessoal, de imobilizado e cálculo de amortizações, etc.)

Não sendo um tema muito abordado e entendido como importante nestas questões da qualidade da informação financeira, ou seja, como importante para uma maior verificabilidade das características da informação financeira e, por consequência, para a satisfação das necessidades dos seus vários utilizadores, é, no entanto, o principal problema prático com que a generalidade dos funcionários da administração pública que executam tarefas de contabilidade, se debate no seu dia-a-dia.

Parte-se do princípio de que tudo está bem e todos estão dotados dos melhores meios e instrumentos de trabalho, sendo por isso fácil a implementação dos planos de contabilidade e o cumprimento de todas as suas novas exigências.

A prova evidente de que, na realidade, não é isso o que se passa, está patente no teor da Circular Série A, n.º 1315, da Direcção-Geral do Orçamento, datada de 5 de Janeiro de 2005, sobre o assunto: Divulgação da estratégia de implementação do POCP.

Significa isto que, passados mais de sete anos após a publicação do POCP, vem a DGO, pela primeira vez, reconhecer a ainda não total implementação do POCP e a reconhecer também como de *“primordial importância a adopção de processos únicos na Administração Pública, através da utilização de uma ferramenta normalizada para todo o sector público administrativo”*.

Adianta também que *“o Instituto de Informática em conjunto com a Direcção-Geral do Orçamento, tem em curso o Projecto POCP o qual tem por objectivo o desenvolvimento de uma aplicação informática, para disponibilizar a todos os organismos, integrados e autónomos do SPA, contemplando várias funcionalidades”*.

Esta iniciativa tem por objectivo, ainda segundo a mesma Circular, que “*os organismos usufruam da:*

- *Utilização de uma solução de gestão económica, financeira e de cash basis, normalizada e permanentemente adaptada aos requisitos legais e aos novos imperativos de normalização contabilística internacional;*
- *Utilização de uma solução que permita a integração automática dos dados financeiros de todo o SPA com os sistemas centrais da Direcção-Geral do Orçamento e da Direcção-Geral do Tesouro;*
- *Disponibilização de forma célere de informação de gestão do relato financeiro público em moldes modernos”.*

Na realidade, a existência de um bom sistema informático de contabilidade, especificamente preparado para o tratamento de todas as situações contabilísticas segundo o POCP, só trás vantagens.

Uma primeira vantagem verifica-se logo ao nível dos movimentos contabilísticos que os funcionários têm que conhecer mas que o sistema pode simplificar, efectuando de uma forma automática algumas fases do processamento da despesa e da receita.

Outra vantagem é a da menor exigência de formação do pessoal, necessária para que todo o conjunto de situações e correspondência entre a contabilidade pública e patrimonial se faça conforme as regras e princípios estabelecidos no POCP.

Poderemos dizer que um Serviço dotado de uma boa aplicação informática preparada para o seu plano de contabilidade específico, oferece, à partida, garantias de:

- **minimização de erros;**
- **uniformidade de procedimentos;**
- **uniformidade de critérios de classificação;**
- **elaboração de documentos uniformizados;**
- **credibilidade na informação extraída.**

Por outro lado, a elaboração manual de documentos de prestação de contas, para além dos documentos poderem ser de formato diferente do estabelecido e por isso dificultar a sua leitura e consolidação por parte dos organismos para onde são enviados, poderão também conter erros, aparentemente inexistentes, mas que, através do cruzamento de dados em aplicação informática, seriam fácil e imediatamente detectáveis.

Não é por acaso que o Instituto de Informática do Ministério das Finanças tem vindo a desenvolver esforços e estudos no âmbito das exigências contabilísticas e de informação para a gestão, pedindo inclusivamente pareceres sobre questões técnicas à CNCAP, no sentido de desenvolvimento de um sistema de informação de suporte à implantação do Plano Oficial de Contabilidade Pública nos serviços e fundos autónomos e nos serviços integrados da administração pública.

O que este instituto pretende, é dotar os serviços com um sistema onde se verifique:

- facilidade de integração da informação a nível central; tendo em conta
 - A obediência ao princípio da Unidade Orçamental (o conjunto das despesas e das receitas do Estado devem encontrar-se reunidas num único orçamento);
 - A obediência ao princípio da Unidade de Tesouraria (a arrecadação das receitas e a emissão dos meios de pagamento são centralizados na tesouraria central do Estado).
- facilidade na obtenção de informação quer global quer desagregada;
- rapidez na apresentação de contas;

- conciliação automática dos movimentos contabilísticos com os pagamentos (reconciliação bancária)

Para que isto se verifique, a nova solução deverá abranger as fases do Planeamento, Orçamento, Execução e Controlo nas seguintes áreas:

- Gestão patrimonial;
- Contabilidade Orçamental;
- Contabilidade patrimonial e financeira;
- Contabilidade analítica;
- Gestão financeira (tesouraria);
- Vendas de bens e prestação de serviços de facturação;
- Gestão de aquisições de bens e serviços;
- Gestão de existências em armazém.

4.2.3. A informação contabilística: dúvidas e esclarecimentos

Atendendo a que eventualmente muitos Serviços teriam inicialmente algumas dúvidas na forma como determinadas situações patrimoniais deveriam ser contabilizadas e feitas as respectivas correspondências entre o registo orçamental e patrimonial, foram colocadas num outro grupo, questões onde era pedida a informação de a quem recorriam ou recorrem, para o esclarecimento de dúvidas e, ainda, se o Serviço disponha de Técnico Oficial de Contas e até de órgão fiscalizador.

Se as respostas ao grupo de questões anterior (elaboração e envio de documentos) nos poderia dar uma ideia aproximada sobre os meios disponíveis nos serviços para a prática contabilística (de suporte informático ou não), sobre o conjunto de informação elaborada, enviada e cumprimento de prazos e, por aí retirar ilações sobre a boa organização dos Serviços e principalmente do seu departamento de contabilidade no que ao seu esforço e conjugação de meios para o real cumprimento do estabelecido nos

diplomas legais superiormente emanados, diz respeito, o grupo de questões que se lhe seguiu visava, de uma forma leve mas específica, aferir a preocupação do cumprimento dos requisitos de qualidade – e subjacente à qualidade está sempre o brio profissional de quem quer efectivamente fazer as coisas bem feitas – com que ao longo da actividade de cada Serviço, a mesma actividade, que o mesmo é dizer, a sua vida patrimonial, é registada.

4.2.4. A informação contabilística e a sua utilização na gestão

Sendo um dos pilares principais do POCP e regulamentada através de portarias a sua aplicação nas áreas abrangidas pelos planos sectoriais POCED e POCMS, entendeu-se de fundamental importância para a avaliação da real aplicação dos respectivos planos, questionar os Serviços sobre a implementação, ou não, de um sistema de contabilidade analítica.

Para além das vantagens que a informação deste tipo de contabilidade pode oferecer quando da sua análise cada Serviço proceder a correcções de gestão corrente no dia-a-dia da sua actividade e, com repercussões a médio e a longo prazo, redefinir as suas estratégias no sentido da melhoria da prestação do serviço público, é igualmente necessária a sua total implementação para que os documentos de prestação de contas traduzam em cada período económico a realidade do Serviço.

A inventariação de todos os bens, direitos e obrigações é, logo à partida, uma tarefa difícil, principalmente quando se trata de bens de Serviços Públicos. Mais difícil parece ser a posterior avaliação dos mesmos. Sobre estas matérias também foram questionados os Serviços.

4.2.5. A preferência de utilização de documentos

Partindo da hipótese de que perguntando quais os documentos que preferencialmente o Serviço utiliza – e por dedução, em quais mais confia – se poderia obter aqui, com o cruzamento destas respostas com outras anteriormente dadas, a confirmação, ou não, da real e total aplicação do plano de contabilidade e ainda o nível de ligação ainda existente com documentos de prestação de contas já utilizados antes dos planos sectoriais, foi colocado um grupo de questões onde cada Serviço indicou por ordem decrescente qual o documento que mais utiliza – ou que considera mais importante – para análise dos seus dados e consequente correcção na sua gestão financeira.

A maior ou menor obediência e cumprimento dos diplomas que colocaram em vigor o POCP e respectivos planos sectoriais, pareceu ser também possível ser por aqui aferida ou, pelo menos, deduzida.

Capítulo V

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

5.1. IMPLEMENTAÇÃO vs NÃO IMPLEMENTAÇÃO DOS PLANOS DE CONTABILIDADE – Situação geral

De entre os vários aspectos que por este estudo interessava analisar e que seria, sem dúvida, o seu principal ponto de partida, o saber se o POCP ou os outros planos sectoriais tinham sido já implementados no Serviço Autónomo, foi a primeira questão colocada.

Atendendo à data da aprovação dos diplomas legais que aprovaram os respectivos planos de contabilidade – Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro para o POCP; Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro para o POCED; Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro para o POCMS – e à data de entrada em vigor dos mesmos – 1 de Janeiro de 1998; 21 de Setembro de 2000; 29 de Setembro de 2000, respectivamente – e principalmente, às datas indicadas para a sua implementação e aplicação generalizada a todos os Serviços, podia parecer que esta questão – saber se os Serviços tinham já implementado o plano de contabilidade e se realmente o aplicavam – era uma questão desnecessária.

Pela pesquisa previamente feita sobre este assunto, chegou-se à conclusão que, devido a dificuldades de vária ordem, esta era uma tarefa ainda por acabar. No entanto, pelo facto de se tratar de uma conclusão prévia e baseada em opiniões de especialistas e ainda em informações gentilmente fornecidas por responsáveis de alguns Serviços Autónomos, mas sem carácter vinculativo e por isso sem força suficiente para serem enquadradas como credíveis em termos da investigação científica necessária para este estudo, desde

logo se considerou a necessidade de questionar e concretamente aferir o ponto da situação em que os Serviços Autónomos se encontram sobre esta matéria.

Numa primeira leitura dos dados obtidos verificou-se que dos 199 questionários recebidos válidos (e que constituem a amostra deste estudo), 154 aplicam o respectivo plano de contabilidade e 45 ainda o não fazem.

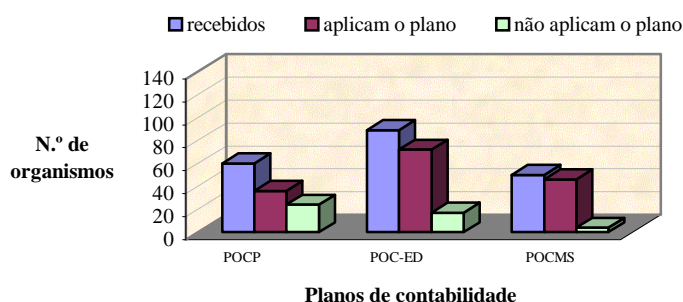
Quadro 5.1 Aplicação dos planos de contabilidade

Plano de contabilidade	Recebidos válidos	Aplicam o plano		Não aplicam o plano	
		N.º	%	N.º	%
POCP	60	36	60,0	24	40,0
POCED	89	72	80,9	17	19,1
POCMS	50	46	92,0	4	8,0
Total	199	154	77,4	45	22,6

Fonte: Elaboração própria

Olhando apenas para os números, o que nos salta à vista é que a grande maioria aplica o seu plano de contabilidade. Mas se olharmos para os 45 que não aplicam, teremos que concluir que existe ainda um número elevado de Serviços que, por razões específicas que cada um tem e em sua defesa alega porque considera legítimas e não imputáveis a si ou às suas capacidades, não o aplica.

Gráfico 5.1 Aplicação dos planos de contabilidade



Pelo quadro e gráfico que ilustram a situação real de aplicação de cada tipo de plano de contabilidade, chegamos ainda à conclusão de que, comparativamente, é no sector da saúde, ou seja, no sector dos Serviços Autónomos do Ministério da Saúde onde se verifica uma maior implementação e aplicação do seu plano, o POCMS. Os números falam por si, mas a realidade é que de 50 Serviços, apenas 4 não o aplicam.

O papel do Instituto de Gestão Informática e Financeira do Ministério da Saúde

A explicação para este elevado resultado positivo de implementação do plano de contabilidade reside, essencialmente, na estrutura orgânica definida para este ministério. Com efeito, o Ministério da Saúde (MS) dispõe desde 1993, de um serviço personalizado ao qual foi atribuído o nome de Instituto de Gestão Informática e Financeira do Ministério da Saúde (IGIF)³⁷ e que é responsável, a nível central, pelo estudo, orientação, avaliação e execução dos sistemas de informação e pela gestão dos recursos financeiros do Serviço Nacional de Saúde (SNS).

Dentro da orgânica do IGIF, compete ao seu Departamento de Informática, planear e executar trabalhos de concepção e desenvolvimento de sistemas de informação e ainda, criar e aderir às normas metodológicas e técnicas relacionadas com a implementação dos instrumentos de trabalho de carácter financeiro na área informática, bem como prestar todo o apoio necessário aos serviços utilizadores em geral.

Como complemento de todas estas atribuições deve também o IGIF, garantir a ligação com os utilizadores no sentido de assegurar a oportuna recepção de dados para posterior processamento.

³⁷ O IGIF foi criado na sequência da Lei Orgânica do Ministério da Saúde, publicada pelo Decreto-Lei n.º 10/93, de 15 de Janeiro, por integração do Departamento da Gestão Financeira dos Serviços de Saúde e do Serviço Informático do Ministério da Saúde.

É, portanto, devido a esta estrutura bem organizada onde se centralizam os mesmos interesses para todo o ministério, ao nível das aplicações informáticas, dos critérios de contabilização e, em última análise, ao nível da implementação do seu plano oficial de contabilidade, que se conseguem obter os resultados de implementação acima indicados.

O Relatório de Auditoria Orientada à Avaliação da Economia e Eficácia dos Concursos Públicos Centralizados do IGIF, n.º 56/01, do Tribunal de Contas, de 13 de Dezembro de 2001,³⁸ abordava a importância que um sistema informático pode ter na informação financeira de um organismo público. Sobre o Sistema de Informação Computadorizada nos Hospitais, referia este relatório que *“apesar de as aplicações disponibilizadas pelo IGIF serem de custo “zero” para estes Organismos, o insuficiente apoio técnico e o deficiente funcionamento, no decurso do ano 2000, verificados ao nível da informação financeira (nos lançamentos contabilísticos e no controlo orçamental) acarretou custos não contabilizados nomeadamente para a gestão”*.

Convém acrescentar que esta situação se reportava ao ano de 2000, tendo desde essa data, e até agora, vindo a ser melhorado todo o sistema informático e respectiva formação de pessoal.

Ainda relativamente ao POCMS e segundo o Relatório da Actividades de 2003 da CNCAP, o representante do sector da Saúde no Conselho de Normalização Contabilística da Administração Pública, informou que a implementação definitiva do POCMS foi generalizada durante o ano de 2003.

Os serviços do sector da Educação, com autonomia administrativa e financeira (Universidades e Institutos Politécnicos), se bem que eficazmente menor em termos de aplicação do seu plano, apresenta contudo uma elevada taxa de aplicação: cerca de 81%.

³⁸ Disponível no *site* do Tribunal de Contas.

De 89 questionários recebidos válidos, apenas 17 não aplicam ainda o plano, sendo este número, apesar de se posicionar a meio da tabela, preocupante, tendo em conta as datas previstas para a sua aplicação e o momento actual.

Os restantes Serviços Autónomos que por força legal devem aplicar o POCP, contribuíram para este estudo com 60 questionário válidos, sendo que destes apenas pouco mais de metade aplicam o POCP. A fatia dos Serviços que ainda não o fazem é surpreendentemente grande: 40%.

Se deixarmos agora de parte a leitura deste trabalho não prosseguindo para a análise das razões invocadas pelos Serviços para a não aplicação do plano de contabilidade – ponto 5.2.1 tratado a seguir – e as tentarmos descobrir por outros meios e através de outras fontes, obteríamos com certeza um variado conjunto de razões, todas elas aceitáveis mas que não passariam de meras opiniões de quem em algum momento se debruçou sobre este assunto.

Este estudo, pelo facto de ser actual e realizado 7 anos depois da publicação do POCP, obriga a uma maior reflexão e análise das razões apresentadas para a não aplicação dos planos de contabilidade.

5.2. A NÃO APLICAÇÃO DOS PLANOS DE CONTABILIDADE

5.2.1. Razões apresentadas

Poderiam ter sido muitas as variáveis colocadas no questionário como eventuais impossibilidades da ainda não aplicação do plano de contabilidade, para que cada organismo escolhesse a, ou as, que mais se identificavam com a sua realidade. Pela pesquisa bibliográfica e recolha de opiniões em conversas tidas com pessoas

conhecedoras das situações de dificuldades nesta área e realizadas ainda na fase de preparação deste trabalho, entendeu-se colocar apenas as seguintes:

- falta de meios adequados;
- falta de pessoal qualificado na área de contabilidade pública;
- não obrigação de prestação de contas segundo o POCP ou plano sectorial;
- outras razões.

Sobre este primeiro grupo (razões invocadas) a maioria dos Serviços respondeu pela positiva às três primeiras questões, ou seja, reconheceu como sendo suas e que de facto não disponham ainda, à data de resposta ao questionário, ou de meios adequados para a aplicação do seu plano de contabilidade, ou de pessoal qualificado em matérias de contabilidade pública e patrimonial capaz de efectuar, conforme o plano exige, a sua correspondência e correcto registo e apresentação de contas segundo os mapas agora pedidos.

**Quadro 5.2 Razões da não aplicação
do plano de contabilidade**

	Falta de meios	Falta de pessoal qualificado	Não obrigação de prestação de contas
Sim	16	8	16
Não	3	5	3

Fonte: Elaboração própria

A possibilidade de argumentação a instâncias superiores e posterior aceitação por parte destas, com base nas dificuldades já referenciadas, de que na realidade o Serviço ainda não consegue apresentar a sua contabilidade conforme os formatos consubstanciados no seu plano de contabilidade, foi também uma das razões apresentadas e que, parece, pode levar a uma maior falta de empenhamento necessário à finalização da implementação do plano.

O quadro 5.2 apresenta o número de respostas dadas para as três variáveis principais e permite ainda apurar, recorrendo à estatística, que entre a primeira e a segunda, falta de meios e falta de pessoal qualificado, respectivamente, se verifica um coeficiente de correlação positiva de 1,00, o que, numa escala de interpretação de valores estatísticos correlacionados, significa que existe uma correlação muito forte, ou ainda, que existe uma perfeita correlação entre as duas razões apresentadas.

Quanto a outras razões que os Serviços pudessem apresentar como justificativas para a não aplicação do plano, foram muitos os Serviços que referenciaram existirem outras razões, mas apenas alguns as indicaram concretamente, sendo esta indicação ora dada no corpo do questionário, ora redigida no ofício que acompanhava a devolução do questionário.

Houve Serviços que, em notas escritas nos seus questionários, indicaram que apesar de terem considerado para efeitos de resposta ao questionário a ainda não aplicação do seu plano de contabilidade, têm no entanto já desenvolvidos e a funcionar alguns módulos de contabilidade de acordo com as novas exigências do plano.

Outros Serviços disseram simplesmente que o seu plano de contabilidade se encontrava ainda em fase de implementação.

Outros ainda especificaram que *“O POCP não está a ser utilizado integralmente devido à falta de meios informáticos. Apesar de estarem a ser realizados registos contabilísticos, ainda não é possível analisar o Balanço, a Demonstração de Resultados e o mapa de Fluxos de Caixa”*.

Ainda dentro do âmbito das outras razões, foi recebida a informação de que *“Conforme poderá constatar, somente no ano de 2004 será implementado de facto o POC-ED. O*

peçoal da contabilidade tem formação na área da contabilidade orçamental não se prevendo problemas com a introdução da contabilidade patrimonial”.

5.2.2. Disponibilidade de meios para a implementação do plano

Num outro grupo de questões foi pedido para indicarem se o Serviço, para a implementação que falta fazer do plano, dispõe de:

- Recursos materiais
- Recursos humanos

Tendo presente as respostas ao grupo de questões anterior, onde foi indicado pela maioria dos Serviços a falta de meios e a falta de pessoal qualificado para a implementação do plano, seria agora de esperar que as respostas a este grupo fossem pela negativa, confirmando assim a posição tomada anteriormente.

Na realidade não foi isso o que aconteceu. A maioria dos Serviços respondeu que dispõe de meios materiais e humanos suficientes para implementar ou terminar a implementação do seu plano de contabilidade.

Quadro 5.3 Disponibilidade de recursos

	Materiais	Humanos
Sim	28	30
Não	10	9

Fonte: Elaboração própria

Também aqui o coeficiente de correlação de 1,00 indica que a correlação entre estas duas variáveis é muito forte.

Sobre esta matéria de disponibilidade de recursos para a implementação do plano de contabilidade, o resultado do estudo realizado pela CNCAP de 2002 referia que dos 63 organismos que ainda não tinham o POCP implementado, 55 não dispunham de recursos humanos com conhecimentos específicos para efectuar a implementação.

Desconhece-se se a questão dos recursos materiais foi colocada a estes organismos, no entanto, e atendendo apenas à variável recursos humanos, o que se verifica por análise comparativa com o estudo deste trabalho é que se inicialmente (em 2002) havia um elevado défice ao nível da formação de pessoal para a implementação do POCP. Em 2003, porque a maioria indica possuir pessoal suficiente e capaz, esse défice diminuiu, ou seja, verificou-se uma nítida melhoria a este nível.

Perante a confrontação de todo o conjunto destes dados impõe-se, sobre eles, uma análise específica para encontrar o seu fundamento e perceber em que nível se situam os Serviços no que à implementação dos seus planos diz respeito e, ainda, perceber, por aí, em que direcção avançam.

Poderia ser aqui apresentada uma análise meramente estatística e, depois de se ter divagado sobre ela, indicar hipóteses, mais ou menos aceitáveis para reconhecer como certos os dados apresentados pelos Serviços.

Felizmente, e para bem deste trabalho, alguns Serviços indicaram em notas acrescentadas aos questionários, alguns outros dados que complementam os anteriores, justificam as respostas dadas e esclarecem o que de facto necessita ser esclarecido.

Quando indicam que dispõem de recursos humanos, alguns Serviços acrescentaram “Insuficientes”. Outro, para os recursos humanos e materiais indicou que “*O Serviço*

tem vindo a dotar-se destes meios, pelo que já se pode apresentar a data constante da resposta à questão n.º 17” ³⁹

Algum investimento em formação do pessoal afecto ao serviço de contabilidade, é também a razão pela qual os Serviços se encontram agora mais capacitados para concluir a implementação do seu plano. Nesta matéria, a formação verifica-se principalmente na vertente da contabilidade patrimonial – e poderá entender-se por aqui que se trata de Serviços que aplicavam exclusivamente o tipo de contabilidade pública directamente tratada ao nível da execução orçamental – mas também há quem refira a necessidade de formação em termos de contabilidade pública no seu todo, ou seja, formação sobre a correspondência da contabilidade tradicional – orçamental/pública – com a patrimonial, de forma a que os registos contabilísticos e todo o tipo de informações sejam feitos e dados segundo o estabelecido nos diplomas que aprovaram os respectivos planos de contabilidade.

Se a alguma conclusão prévia se pode chegar com base na leitura e interpretação destes dados é, sem dúvida, a de que nos últimos tempos e talvez muito concretamente durante o ano de 2003, os Serviços melhoraram em termos de qualificação do seu pessoal para a realidade contabilística a que estão sujeitos.

Um outro dado que parece reafirmar esta conclusão e validar a hipótese de que, no geral, os Serviços estão a avançar no sentido do cumprimento das regras a eles aplicadas e, por consequência, a melhorar as suas prestações de serviços públicos, é-nos dado pelas respostas à última questão dos questionários.

³⁹ Questão n.º 17 – Quando considera estarem reunidas as condições para a sua implementação? Para esta questão entenda-se “sua implementação” como a implementação do plano de contabilidade. Para “Quando considera estarem reunidas as condições (...)” era pedida a indicação de um período económico.

Nesta questão era pedido para indicarem quando consideravam os Serviços estarem reunidas as condições para a implementação do seu plano de contabilidade.

Dos Serviços que conseguiram apontar um período económico para o efeito,

- 1 apontou o ano de 2003 como ainda possível para a conclusão;
- 30 indicaram o ano de 2004;
- 7 indicaram ser esta tarefa apenas concluída em 2005.

5.3. PRIMEIRAS CONCLUSÕES

a) Como primeira conclusão após a análise dos resultados globais dos questionários, no que à implementação dos planos de contas diz respeito, parece ser de relevar o facto de ainda um grande número de Serviços Autónomos (quase 23%) não os ter já implementado e por consequência não os aplica, não cumprindo assim as exigências legais a que estão sujeitos e, desta forma, não contribuindo para a melhoria da informação contabilística e de gestão, o que os impede de melhor reconhecerem as suas falhas e possibilidades de melhoria dos serviços que prestam à comunidade.

Esta primeira conclusão remete-nos para uma outra que é a de que, pelos dados obtidos, 77 % dos Serviços autónomos dizem aplicar o seu plano de contabilidade. Será esta uma matéria analisada no capítulo seguinte, mas, antes de mais convém realçar o seguinte:

A simples análise dos dados e a verificação de grau de aplicação ou não aplicação do POCP e planos sectoriais, não é por si só conclusiva de que efectivamente os Serviços aplicam o seu plano.

Há outras questões relacionadas com o objectivo global do POCP e com as suas novas exigências, face ao anterior sistema contabilístico tradicionalmente utilizado pelos serviços, que tem que ser equacionadas e verificada a sua aplicação para que se possa finalmente considerar como aplicado o plano de contabilidade respectivo em cada SA.

São exemplos de aspectos necessários considerar para o efeito:

- o levantamento de todos os seus bens, a sua respectiva avaliação segundo os critérios vigentes e a sua relevância no activo dos serviços;
- a implementação de um sistema de contabilidade analítica;
- a criação de provisões do exercício; e
- a prática da especialização dos exercícios no apuramento das suas contas.

O simples cumprimento da lei em termos de documentos e prazos de apresentação das contas – exigência a que a totalidade dos serviços obedece – não é significativa de prestação de informação financeira com as características que esta deve conter. A sua fiabilidade depende, essencialmente, da aplicação das normas contabilísticas geralmente aceites e as específicas, neste caso, para o sector público.

O cumprimento da legalidade, ainda está muito associado ao cumprimento dos prazos estabelecidos para a apresentação das demonstrações financeiras e é esquecido, muitas vezes, o outro factor que também é estipulado por lei e deve por isso ser também cumprido, que é o da boa aplicação do normativo contabilístico em vigor.

Sobre estes aspectos genéricos de aplicação de normas contabilísticas que configuram uma elevada importância para o apuramento do real grau de implementação dos planos, não foi colocada nenhuma questão directa nos questionários enviados. No entanto, a sua

pertinência não foi esquecida e foram colocadas outras questões que de uma forma indirecta nos podem levar à mesma análise.

As questões 9 e 10 para o POCP, 12 e 13 para o POC-ED e 10 e 11 para o POCMS têm por finalidade objectiva saber, respectivamente, se o serviço “tem (ou não) já implementada a contabilidade analítica” e se “procedeu já (ou não) à inventariação e avaliação dos seus bens, direitos e obrigações”.

Sendo esta inventariação e principalmente a avaliação dos bens, uma parte complicada para muitos serviços da Administração Pública, e sem a qual as demonstrações financeiras não reflectem a real situação da entidade, partiu-se do princípio de que, apesar de inicialmente os serviços terem dito que implementaram já os seus planos, as respostas a estas questões seriam a comprovação de que efectivamente assim era.

Aliás, se fosse colocada uma questão directa sobre o cumprimento de regras e princípios contabilísticos emanados dos normativos em vigor, muito provavelmente também as respostas, devido ao facto de ser esta uma matéria menos aprofundada, seriam genéricas e com tendência para a resposta positiva.

Não sendo possível, para efeitos deste estudo, comprovar através dos documentos de informação financeira dos vários serviços, a aplicação dessas regras e princípios, e, ainda, porque poderiam corresponder, mesmo quando fornecidos, a apenas uma parte dos factos patrimoniais da entidade (nomeadamente a apenas uma parte, ou até pequena parte dos bens avaliados), entendeu-se como prudente a obtenção desse tipo de resposta através das questões acima referidas.

b) Uma outra conclusão a que também se chega é a de que, apesar da situação não ser a desejada, estão os Serviços que ainda se encontram em situação de

incumprimento a desenvolver esforços no sentido de rapidamente superar os pontos em falta.

c) Se as intenções de melhoria manifestadas forem conseguidas conforme o previsto, poderemos ainda concluir que em matéria de contabilidade dos Serviços Autónomos, estará para muito breve o alcance e concretização dos objectivos definidos no POCP, pelo menos na maioria dos serviços a ele sujeitos. Os que, entretanto, por outras razões pontuais se demorarem ainda mais na sua implementação, serão poucos e, quer pela maior facilidade de eliminação das razões negativas (identificadas e provavelmente específicas de cada serviço), quer por força da necessidade de consolidação de contas, também estes acabarão por ver terminado com sucesso o seu processo de implementação do plano de contabilidade.

Tal como foi já referenciado, dos 199 SA que constituem a amostra deste estudo, 154 aplicam o seu plano de contabilidade.

Sobre as respostas dadas nestes 154 questionários será feita agora uma análise detalhada a apresentada ao longo deste Capítulo V. Tal como as questões foram agrupadas por assuntos específicos a questionar, também agora serão agrupadas as suas respostas de forma a analisar o assunto no seu todo, apenas descendo ao detalhe da informação de uma ou outra questão concreta quando pela sua importância de análise se justifique.

5.4. DIFICULDADES VERIFICADAS NA FASE DE IMPLEMENTAÇÃO DO PLANO

Tendo já sido considerado como implementado o plano de contabilidade do seu grupo sectorial, foi pedido aos Serviços para indicarem que tipo de dificuldade tiveram durante o processo de implementação. De entre outras, foram disponibilizadas duas hipotéticas situações: dificuldades ao nível de;

- equipamento de apoio: informático ou outro;
- pessoal especializado em contabilidade pública.

As respostas a este grupo de questões parecem reflectir um grande conjunto de Serviços Autónomos que não estavam preparados para as mudanças exigidas pelo novo plano e um enorme esforço aplicado pelos mesmos Serviços para ultrapassar os seus próprios obstáculos e dar resposta positiva às exigências impostas.

A realidade, segundo as respostas obtidas, apresenta números tão distantes que vão de 85 Serviços que não consideram terem tido dificuldades durante a fase de implementação até 159 (de um total de 199) com dificuldades verificadas durante o mesmo processo.

Se, analisando os dados mais detalhadamente os colocarmos numa base de comparação entre os vários planos sectoriais, podemos ainda constatar que as maiores dificuldade se verificaram ao nível do equipamento informático de apoio (entenda-se mais *software* – sistema informático de contabilidade do que *hardware* – equipamento informático propriamente dito) e menos ao nível do pessoal com conhecimentos específicos para o tratamento das situações contabilísticas e seu registo segundo os planos de contabilidade.

O quadro 5.4 dá-nos em números a imagem global da situação. No primeiro caso – Equipamento informático – as dificuldades notaram-se em quase metade dos Serviços analisados, tendo as dificuldades ao nível do pessoal atingido valores igualmente elevados.

Quadro 5.4 Dificuldades durante a implementação dos planos

	Amostra Question. recebidos válidos	Tiveram dificuldades				Não tiveram dificuldades			
		Equipam. informático	%	Pessoal especializ.	%	Equipam. informático	%	Pessoal especializ.	%
POCP	60	28	46,7	18	30,0	7	11,7	17	28,3
POCED	89	44	49,4	35	39,3	17	19,1	14	15,7
POCMS	50	20	40,0	14	28,0	15	30,0	15	30,0
Totais	199	92	46,2	67	33,7	39	19,6	46	23,1

Fonte: Elaboração própria

Ainda no que ao equipamento informático diz respeito, e atendendo aos dados relativos ao POCMS, verifica-se ser a área da saúde aquela onde se registaram menores dificuldades na fase de implementação do plano. Pode parecer pouca a diferença quando comparamos os seus 40% com os outros 49 % e 47%, mas o que é certo é que apresentam a menor percentagem de dificuldades.

Vem estes dados comprovar os apresentados no ponto 5.1 onde se apurou serem os serviços do Ministério da Saúde os que apresentavam maior índice de implementação dos planos.

A relação dos dados aqui apresentados, é evidente que aponta para um mesmo sentido e valida assim uns e outros dados, ou seja, confirma que as respostas dadas de cerca de 92% dos serviços do Ministério da Saúde que aplicam o seu plano sectorial (quadro 5.1) concorda com os cerca de 30% do mesmo tipo de serviços que não tiveram dificuldades durante a implementação do plano (quadro 5.4).

A mesma relação se verifica para os casos do POCP e POC-ED:

- 60% aplicam o plano e apenas 11,7% não tiveram dificuldades, (as mais baixas percentagens), para o caso do POCP;
- 80,9% aplicam o plano e 19,1% não tiveram dificuldades, (as percentagens intermédias), para o caso do POC-ED.

Claro que muito provavelmente esta situação concreta do POCMS não seria de todo tão positiva se o Instituto de Gestão Informática e Financeira do Ministério da Saúde não existisse. Apesar de ter sido já feita alusão a este instituto no ponto acima referenciado, parece conveniente referir que a implementação do POCMS nos serviços de saúde, não é um processo recente (de 2002 ou de 2003). O seu início verificou-se logo após a publicação da Portaria que aprovou o plano de contabilidade, tendo desde então até agora sido verificados importantes avanços e até considerado como um processo concluído até ao final de 2003.

Os 40% de dificuldades verificadas ao nível do equipamento informático na fase de implementação do plano, correspondem à fase em que a aplicação informática estava ainda em desenvolvimento e não a período mais recente.

A este propósito, o relatório de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas ao IGIF, já mencionado, e com data de 13 de Dezembro de 2001, alertava já para o facto de que o número de técnicos existentes no IGIF na altura (sete) para prestar apoio técnico aos utilizadores dos sistemas, era insuficiente. Acrescentava ainda que em alguns hospitais os quadros próprios não contemplavam pessoal na área da informática.

Poderiam ter sido exactamente estes dois factores, ainda deficitários no início e por isso alertados pelo TC, a razão dos 40% de dificuldades verificadas nesta área e também a

razão, depois de supridos os seus défices (pessoal técnico informático no IGIF e nos hospitais) do actual elevado índice de implementação do POCMS.

Sobre este assunto – as dificuldades durante a implementação – alguém escreveu no questionário que depois de preenchido devolveu, que *“(...) na maior parte das vezes as leis saem sem se ter tido primeiro em consideração quem as vai ter que executar e quais os meios disponíveis para levar a cabo essa execução: humanos – número de efectivos e a formação dos funcionários para a prática de novas tarefas – e materiais. Uns e outros são pensados e disponibilizados, por norma, em data muito posterior à saída das leis e da sua entrada em vigor e, entretanto, cada um que trate de aprender à sua custa e, pior ainda, é quando do seu não saber resultam sanções e prejuízos de evolução na carreira a que o mesmo funcionário é totalmente alheio. Se está a fazer um mestrado nesta área da contabilidade e escolheu a investigação deste tema, para além do que pretende defender, tenha sempre em consideração esta verdade: no funcionalismo público, muitas vezes as coisas não funcionam como o desejado e escrito nos papéis, não por falha dos funcionários que executam as tarefas mas sim por falta de uma boa estruturação e planeamento das medidas a implementar.”*

5.5. SISTEMAS DE CONTABILIDADE UTILIZADOS ANTES DO POCP

Saber se antes da aplicação do POCP era já utilizado um sistema de contabilidade de tipo empresarial com registos digráficos ou se os mesmos registos contabilísticos eram ainda efectuados numa óptica de compromissos, ajudaria a melhor entender o porquê das dificuldades verificadas durante a implementação do plano de contabilidade.

É a Contabilidade Patrimonial – denominação mais utilizada nos planos de contabilidade pública – um sistema de contabilístico que tem por objectivo registar todas as operações que alteram o património em termos qualitativos (relativos à sua composição), ou em termos quantitativos (relativos à sua composição e valor).

Por este sistema, é possível conhecer a situação económica e financeira da entidade, bem como o valor do seu património, através dos documentos de prestação de contas - Balanço e Demonstração de Resultados – utilizando-se para o efeito o método de registo digráfico.

Pelo método da digrafia, ou método das partidas dobradas, é efectuado um duplo registo: o registo da origem do facto e o registo da sua aplicação e que resultou na alteração do património em termos de composição ou em termos de composição e de valor.

A unigrafia, também conhecida pelo método da partida simples, possibilita apenas um único registo, ou seja, o registo do facto patrimonial apenas ou no lado do Deve, ou no lado do Haver de uma conta e nunca nos dois lados, sem qualquer contrapartida numa outra conta.

Pires Caiado e Ana Calado Pinto (1997: 32 e 34) referem que, relativamente à contabilidade dos Serviços com autonomia administrativa, *“o sistema de contabilidade é unigráfico, isto é, só são considerados os recebimentos e os pagamentos”*. Ainda sobre a mesma matéria, mas agora em relação aos Serviços dotados de autonomia administrativa e financeira, referem os mesmos autores que *“o sistema de contabilidade é digráfico, baseado no POC ou nalgum plano específico de contas”*. Por *“este regime se encontrar ainda em fase de transição devido essencialmente a problemas de*

mentalidade e cultura” (Caiado, 1997: 34), a unigrafia, como método de registo contabilístico tradicional da Administração Pública, ainda à relativamente pouco tempo atrás era praticada na maioria dos Serviços. A legalidade que deveria estar sempre subjacente ao orçamento dos Serviços e à execução e controlo orçamental e à apresentação das contas segundo a óptica de caixa – recebimentos e pagamentos – não permitia deixar de lado o método de registo unigráfico e avançar para a execução do mesmo orçamento com um registo digráfico que possibilitasse, através de uma contabilidade patrimonial e analítica conforme se pretende com o POCP, uma informação mais completa e detalhada.

As respostas a esta questão – contabilidade de tipo empresarial ou de compromissos antes do POCP – veio revelar o que era já de certa forma esperado: a grande maioria dos Serviços utilizava ainda uma contabilidade de compromissos.

**Quadro 5.5 Tipo de contabilidade
antes do POCP**

	Empresarial	Compromissos
POCP	3	8
POCED	9	54
POCMS	2	24
Total	14	86

Fonte: Elaboração própria

Colocando estes dados a par dos obtidos na questão das dificuldades verificadas na fase da implementação dos planos, parece existir uma estreita relação entre o tipo de contabilidade de compromissos (tipicamente orçamental) e o pessoal disponível nos serviços capaz de responder às novas exigências dos planos de contabilidade, ou seja,

capaz de num mesmo sistema de contabilidade, trabalhar simultaneamente com três sub-sistemas: a contabilidade orçamental, a patrimonial e a analítica.

Os dados não nos dizem exactamente isto, mas na realidade, quer os 92 serviços que tiveram dificuldades na área informática, quer os 67 que indicaram ter tido dificuldades ao nível do pessoal especializado (quadro 5.4, pág. 181), comprovam o elevado número de serviços que indicaram utilizar, antes do POCP, uma contabilidade de compromissos; 86, contra apenas 14 que já utilizavam uma contabilidade de tipo empresarial (quadro 5.5).

Deste modo, parece ser possível estabelecer as seguintes relações directas:

- os 86 serviços que indicaram utilizar uma contabilidade de compromissos antes do POCP fazem parte do conjunto dos 159 serviços que indicaram dificuldades na implementação;
- os 14 serviços que indicaram utilizar já uma contabilidade de tipo empresarial antes do POCP, fazem parte do conjunto dos 85 que indicaram não ter tido dificuldades na implementação.

Quadro 5.6 Tipo de contabilidade vs Dificuldade de implementação - Correlação existente

	Contab. de Compro.	Com dificuld.	Contab. Empres.	Sem dificuld.
POCP	8	46	3	24
POCED	54	79	9	31
POCMS	24	34	2	30
Total	86	159	14	85
Correlação	A a)		B b)	
A e a)	0,82		Moderada correlação	
B e b)	Forte correlação		0,50	

Fonte: Elaboração própria

A leitura do quadro 5.6 permite-nos concluir que a forte correlação verificada nas respostas dadas pelos serviços que indicaram praticar antes do POCP uma contabilidade

de compromissos, com os que consideraram ter tido dificuldades durante a fase de implementação do plano, é justificativa da existência de dificuldades ao nível da contabilidade patrimonial e analítica. Estas parecem ter sido as grandes áreas em falta, quer ao nível de equipamento quer ao nível de formação adequada.

A moderada correlação entre os que praticavam uma contabilidade de tipo empresarial e que responderam não ter tido dificuldade de implementação do plano, poderá residir no facto de terem sido poucas as necessidades específicas de equipamento e de conhecimentos técnicos a adquirir, uma vez que já, quer os documentos financeiros de âmbito patrimonial, quer os de âmbito orçamental eram utilizados.

5.6. DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

5.6.1. Elaboração

A elaboração de todos os documentos de prestação de contas ou apenas só de alguns e a forma como são elaborados – através da própria aplicação informática ou manualmente – poderá significar da fiabilidade e qualidade da informação prestada às entidades que obrigatoriamente dela necessitam, aos cidadãos em geral e ao próprio Serviço que dela se vai servir (ou pelo menos assim deveria ser) para análise interna e correcção dos seus procedimentos de gestão.

Sobre esta questão – elaboração dos documentos por sistema informático ou não – as respostas foram bastante animadoras. O quadro 5.7 indica-nos que dos 141 Serviços que responderam a esta questão, 126 dispõem de aplicação informática própria para o POCP e elaboram automaticamente os seus documentos.

Quadro 5.7 Elaboração dos documentos de prestação de contas

	Sistema informático		Todos os documentos	
	Sim	Não	Sim	Não
POCP	23	13	27	9
POCED	57	2	39	31
POCMS	46	----	46	11
Total	126	15	112	51
	141		163	

Fonte: Elaboração própria

Questionados sobre a elaboração de todos os documentos necessários apresentar, dos 163 que responderam a esta questão, 112 indicaram que conseguem extrair da aplicação todos os documentos.

5.6.2. Envio

Segundo o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública, estão obrigados, todos os Serviços que utilizam este plano de contabilidade, a enviar ao Instituto Nacional de Estatística (INE), nomeadamente para a elaboração das contas nacionais, o Balanço, a Demonstração dos Resultados, os Mapas de Execução Orçamental e os Anexos às demonstrações financeiras.

Para além do INE, é também relectora de informação contabilística e outra que se prende com a prestação de contas, a Direcção-Geral do Orçamento e o Tribunal de Contas.

Os números obtidos nos questionários, relativamente ao envio da informação contabilística e de outros documentos de prestação de contas para as diversas entidades a que os Serviços Autónomos estão sujeitos, encontram-se evidenciados no quadro 5.8.

Quadro 5.8 Envio e apresentação de contas

	POCP				POCED				POCMS				Geral			
	Resp. receb.: 60				Resp. receb.: 89				Resp. receb.: 50				Resp. receb.: 199			
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
DGO	34	56,7	2	3,3	62	69,7	6	6,7	40	80,0	4	8,0	136	68,3	12	6,0
INE	27	45,0	9	15,0	53	59,6	11	12,4	37	74,0	4	8,0	117	58,8	24	12,1
TC	33	55,0	3	5,0	65	73,0	5	5,6	42	84,0	2	4,0	140	70,4	10	5,0
Total	94		14		180		22		119		10		393		46	
Prazos	33				3				58				5			

No entanto, parece conveniente lembrar que apesar do considerado peso que a instituição Tribunal de Contas poderá ter em termos de apresentação de contas por parte dos serviços, no formato POCP, ou seja, de acordo com as exigências definidas neste plano, as Instruções 1/2004 do TC, emitidas com data de 22 de Janeiro de 2004, admitem a possibilidade de as mesmas instruções não serem aplicadas (a partir da gerência de 2004), caso o respectivo plano de contabilidade ainda não tenha sido efectivamente adoptado.

Voltando ao quadro 5.8 e à sua leitura por planos de contas, constata-se que os Serviços que aplicam o POCED e POCMS apresentam percentagens de envio de informação, superiores às registadas nos Serviços que aplicam o POCP.

No que ao cumprimento dos prazos previstos para o envio da informação diz respeito, e de uma forma também geral, não diferenciando por instituições de destino, a quase totalidade dos Serviços que enviam a sua informação cumprem os prazos estabelecidos. No entanto, parece merecedor de relevo o facto de, tal como se passa em relação ao envio da informação, também aqui, em termos de prazos, e tendo em conta as respostas dadas a esta questão, os sectores da educação e da saúde são os que mais cumprem:

➤ POCP	33 cumprem	3 não cumprem
➤ POCED	58 cumprem	5 não cumprem
➤ POCMS	38 cumprem	1 não cumpre

5.7. DÚVIDAS E PEDIDOS DE ESCLARECIMENTO SOBRE QUESTÕES TÉCNICAS

Tendo partido do pressuposto de que, quer na fase inicial de implementação do POCP e definição de critérios contabilísticos inerentes à correspondência da contabilidade

pública com a patrimonial, quer mais tarde, no decorrer da aplicação do plano de contabilidade, surgiriam dúvidas e pedidos de esclarecimento por parte dos Serviços, foram estes questionados sobre a que entidade habilitada para o efeito recorreram e pediram pareceres sobre as suas dúvidas e questões técnicas.

Comuns a todos os questionários, foram colocadas, como entidades a quem recorrer para esclarecimento das dúvidas, três hipóteses:

- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
- Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
- Outros profissionais de contabilidade

Analisadas as respostas a esta questão, o que se verifica é que no geral, a maioria dos serviços recorre a outros profissionais de contabilidade para esclarecimento de questões técnico/contabilísticas e ajuda na implementação do seu plano; ou seja, cerca de 45%.

A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública é, a seguir, a entidade mais procurada, sendo a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas a que é menos solicitada, respectivamente com 27% e 7% de solicitações.

Quadro 5.9 Pedidos de esclarecimento de questões técnicas

	POCP				POCED				POCMS				Geral			
	Resp. receb.: 60				Resp. receb.: 89				Resp. receb.: 50				Resp. receb.: 199			
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
CNCAP	19	31,7	4	6,7	22	24,7	24	27,0	13	26,0	14	28,0	54	27,1	42	21,1
CTOC	3	5,0	28	46,7	7	7,9	31	34,8	4	8,0	16	32,0	14	7,0	75	37,7
Outros	16	26,7	17	28,3	60	67,4	0	0,0	13	26,0	6	12,0	89	44,7	23	11,6
Total ...	38		49		89		55		30		36		157		140	
TOC	26		10		29		42		21		25		76		77	
OF	28		8		21		49		18		27		67		84	

Fonte: Elaboração própria
TOC - Técnico Oficial de Contas
OF - Órgão Fiscalizador

Se analisarmos os dados por planos de contas, encontramos uma leitura ligeiramente diferente da geral. Os serviços que utilizam:

- o POCP, por norma, procuram a CNCAP (31,7%); $(19/60 \times 100)$
- o POCED procuram outras entidades (67,4%); $(60/89 \times 100)$
- o POCMS repartem as suas dúvidas pela CNCAP e por outras entidades (26% para ambas); $(13/50 \times 100)$.

Esta situação encontra parte de explicação no facto de os serviços que utilizam o POCMS e o POCED recorrerem, para ajuda às suas questões contabilísticas, às entidades que para estes planos estão capacitadas especificamente e que são o Instituto de Gestão Informática e Financeira dos Serviços de Saúde para o POCMS e o Gabinete de Gestão Financeira da Ciência e do Ensino Superior e os Serviços Centrais politécnicos, para o POCED. Há ainda Serviços que recorrem ao Ministério das Finanças, directamente para o seu Instituto de Informática e, ainda, à delegação da Direcção-Geral do Orçamento, de que dependem em termos orçamentais.

De qualquer forma, a ideia que fica é a de que a maioria dos Serviços recorre a entidades perfeitamente habilitadas para a prestação de ajuda nas questões técnico/contabilísticas solicitadas. De um total de 199 Serviços que devolveram os questionários preenchidos, 157 procuram ajuda especializada; este é que parece ser efectivamente o dado verdadeiramente importante.

Seja com a ajuda da CNCAP, quando desde 1999 arrancou com a escolha de organismos piloto⁴⁰ para a implementação do POCP, tarefa esta que continuou ao longo dos anos seguintes, seja com a CTOC que, apesar de ser pouco solicitada para estas

⁴⁰ No Relatórios de Actividade de 1999, da CNCAP, são apresentados quadros com a indicação dos organismos e respectivos ministérios a que pertencem que, em cada fase, foram seleccionados por esta comissão como organismos piloto, para implementação e aplicação do POCP.

questões de contabilidade pública, foi mesmo assim procurada e levou a cabo nos últimos anos algumas acções de formação especificamente relacionadas com matérias de contabilidade pública, o que é certo é que os Serviços e os seus profissionais, procuram obter a mais correcta informação sobre como fazer e que critérios a adoptar para que o Plano Oficial de Contabilidade Pública e a informação que dele se retira e é remetida às entidades a que estão obrigados a fazê-lo, esteja de acordo com os critérios desejáveis, ou seja, que tenha a qualidade exigida e seja por isso um fiável instrumento de trabalho e de ajuda nas necessárias tomadas de decisão.

Não é pela simples constatação de que os serviços e os seus técnicos procuram informação e formação adequada para a implementação e aplicação efectiva do seu plano de contabilidade, que se pode dizer que a informação financeira que prestam obedece aos parâmetros de qualidade exigidos.

O facto de procurarem “qualidade” não significa propriamente que a apliquem. No entanto, se esta procura tem aumentado nos últimos anos, quer em termos de número de organismos solicitadores de esclarecimentos, quer na variedade de assuntos e questões técnicas colocadas, conforme se pode comprovar, por exemplo, pelas listas divulgadas nos relatórios de Actividades da CNCAP, parece aceitável estabelecer com esta crescente procura de informação, uma relação directa com o nível qualitativo das demonstrações financeiras.

Ainda dentro da mesma linha de análise ao grupo de questões colocadas, foi pedida informação sobre a existência no Serviço de Técnico Oficial de Contas⁴¹ e órgão fiscalizador.⁴²

Dos Serviços que responderam a esta questão, metade tem TOC e a outra metade disse não ter. Já em relação ao órgão fiscalizador, a maioria disse não ter.

Algumas das respostas dadas sobre a não existência de TOC no Serviço, continham a informação adicional *“Não temos TOC oficialmente mas temos um funcionário que é TOC; só não foi reconvertido para a carreira de técnico.”* Outro Serviço adiantou que *“não há aqui nenhum Técnico Oficial de Contas mas o funcionário responsável pelo departamento contabilístico, porque já está nesta área há muitos anos, percebe muito de contabilidade pública e tira todas as dúvidas aos outros colegas.”*

Destas respostas dadas parece poder retirar-se a ilação de que, a maioria os Serviços está dotada de profissionais competentes para o desempenho das tarefas inerentes a todo o processo de contabilidade pública apesar de, pelo que parece, não estarem reconhecidos nas carreiras criadas para o desempenho destas funções.

Neste pressuposto, e aliando-o com o anterior, de que os funcionários procuram obter as melhores soluções e conhecimentos, parece mais credível a ideia de que os Serviços que consideram ter o POCP implementado e o aplicam, fazem-no com, cada vez, melhor qualidade.

⁴¹ Não é obrigatório que os serviços da administração pública sejam dotados, nos seus quadros de pessoal, com um Técnico Oficial de Contas.

⁴² A existência na administração pública do Órgão Fiscalizador, não se aplica obrigatoriamente a todos os serviços.

5.8. CONTABILIDADE ANALÍTICA E INVENTARIAÇÃO E AVALIAÇÃO DE BENS

5.8.1. Contabilidade analítica

Colocados os Serviços perante a questão de saber se tinham procedido já à implementação da contabilidade analítica e se da sua informação retiravam leituras para apoio à sua gestão, possibilitando assim a melhoria na tomada de decisões estratégicas conducentes à economicidade, eficiência e eficácia que se pretende sempre atingir, obteve-se o seguinte quadro de respostas:

Quadro 5.10 Contabilidade analítica e inventariação e avaliação de bens, direitos e obrigações

	POCP				POCED				POCMS				Geral			
	Resp. receb.:		60		Resp. receb.:		89		Resp. receb.:		50		Resp. receb.:		199	
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%
Analítica	17	28,3	19	31,7	34	38,2	37	41,6	37	74,0	9	18,0	88	44,2	65	32,7
Sem resposta	24				18				4				46			
Total	17		43		34		55		37		13		88		111	
Bens	5	8,3	30	50,0	22	24,7	47	52,8	18	36,0	26	52,0	45	22,6	103	51,8
Direitos	18	30,0	17	28,3	33	37,1	31	34,8	26	52,0	15	30,0	77	38,7	63	31,7
Obrigações	15	25,0	20	33,3	29	32,6	35	39,3	22	44,0	19	38,0	66	33,2	74	37,2
Total	38		67		84		113		66		60		188		240	

Fonte: Elaboração própria

Feita a leitura dos dados gerais, verifica-se que dos Serviços que responderam à questão da contabilidade analítica, uma grande parte (88 Serviços) já a tem implementado, enquanto 65 ainda não.

Analisando os dados por planos de contas constata-se que seguinte:

- O **sector da saúde**, e tendo sempre em atenção apenas o números de Serviços que responderam à questão, é o sector que mais avanços tem feito nesta área; 74%. $(37/50 \times 100)$.

- O **sector da educação** a implementação da contabilidade analítica anda pelos 38,2%. $(34/89*100)$.
- Nos **Serviços que utilizam o POCP** e tendo também presente as respostas dadas a esta questão, poderemos também dizer que a implementação andarà pelos 28,3% $(17/60*100)$.

É claro que quando se diz que um determinado sistema “está implementado” num serviço, está-se a considerar não só a existente física de um instrumento de trabalho que possibilite o tratamentos de dados, factos ou outras ocorrências directamente necessárias ao funcionamento desse sistema como um todo, mas também que se verifique a utilização efectiva desse sistema, com as regras, princípios e outros critérios de gestão legalmente aceites, bem como a possibilidade de obtenção da informação que está na génese da criação desse sistema.

Este entendimento aplica-se, para efeitos deste trabalho, quer para o caso da contabilidade analítica quer para outro qualquer sistema ou sub-sistema relacionada com a contabilidade pública.

É verdade que não foi explicitado nos questionários este conceito de “implementação”, mas é também verdade que, sendo os questionários dirigidos aos departamentos de contabilidade dos serviços, foram, quase de certeza, preenchidos pelo seu funcionário responsável. Neste pressuposto, o conceito de implementação foi considerado como correctamente entendido, não dando assim lugar a dúvidas sobre a veracidade ou validade das respostas dadas.

Ainda sobre este assunto, parece importante referir que, para além da ideia de que os questionários foram preenchidos por pessoas que entendiam o que lhes era questionado

e o verdadeiro âmbito das questões, muitos dos questionários recebidos foram, comprovadamente, (através dos ofícios que acompanharam a devolução de alguns questionários), ou preenchidos ou supervisionados depois de preenchidos por chefes de departamentos administrativos e financeiros, por directores de divisão financeira ou por coordenadores dos serviços financeiros dos serviços.

Voltando ao quadro 5.10, parece conveniente associar à leitura dos dados por planos de contas o seguinte raciocínio: dos 60 questionários recebidos do POCP, apenas 36 responderam a esta questão, o que significa que os restantes 24, à partida, ainda não implementaram a contabilidade analítica. A ser assim, verifica-se aqui, como dado final, relativamente aos Serviços de POCP, não apenas um total de 19 mas sim um total de 43 serviços que ainda não implementaram a contabilidade analítica.

Este dado, nitidamente decepcionante, é sobejamente indicador de que é esta uma tarefa ainda por fazer na maioria dos Serviços para que se possa afirmar que o Plano Oficial de Contabilidade Pública está totalmente implementado.

O mesmo raciocínio já não se deverá fazer para as situações do POCED e POCMS. Efectivamente para os Serviços que utilizam estes planos sectoriais, o total das respostas a esta questão andou perto do número total de questionários recebidos sendo a percentagem de respostas positivas bastante superior: 34 – POCED e 37 – POCMS.

Considerando, como no raciocínio realizado para o POCP, os serviços que da área da educação e da saúde não responderam a esta questão, podemos dizer que, no caso do POCED, apesar de muitos o terem já feito, a grande maioria ainda não implementou a contabilidade analítica; (55 de 89).

No caso do POCMS, e feitos os cálculos da mesma forma, verifica-se que dos 50 questionários recebidos, 37 dizem aplicar a contabilidade analítica e apenas 13 não o fazem.

A explicação para o facto de os sectores da saúde e da educação estarem nesta matéria mais avançados poderá estar nos programas informáticos, uniformizados e de elevada qualidade, disponibilizados para estes sectores e ainda numa maior exigência de controlo de centros de custo, tendo em conta também o elevado custo de materiais e produtos gastos nestes tipos de Serviços.

Com os Serviços que utilizam o plano de contabilidade POCP, porque são das mais distintas áreas de actividade, não têm um sistema informático de contabilidade único e, provavelmente, com a qualidade e requisitos necessários para contemplar todas as suas necessidades. Cada Serviço adquire e aperfeiçoa o seu programa à sua situação, o que origina, em muitos casos, a aquisição de programas mais fracos (devido à falta de verbas) que se vão completando com os vários módulos de contabilidade – facturação (receita); aquisição de bens e serviços (despesa); gestão de recursos humanos; inventário; etc. – à medida que as possibilidades financeiras o permitem, e por isso sem um plano definido e calendarizado no tempo.

5.8.2. Inventariação e avaliação de bens

No que à inventariação e avaliação dos bens, direitos e obrigações diz respeito, as respostas foram um pouco idênticas às dadas para a situação da contabilidade analítica. Começando pelos **direitos e obrigações**, os dados apontam para um elevado número de Serviços que diz conhecer e ter já avaliado os seus direitos e as suas obrigações,

prevalecendo no entanto a avaliação dos **direitos** relativamente à avaliação das **obrigações**.

A inventariação e avaliação dos bens é a que apresenta índices menores de realização. No geral, dos Serviços que responderam a esta questão ($148 = 5+30 + 22+47 + 18+26$), apenas 45 já procederam à execução desta tarefa, tendo os restantes 103 considerado que ainda não o fizeram.

Uma leitura complementar a esta – e que provavelmente encontrará o mesmo tipo de resposta dada para a falha da implementação da contabilidade analítica no POCP (não ter sistema informático uniformizado e de qualidade suficiente para as necessidades) – é a que deve ser feita especificamente para os dados do POCP; apenas 5 Serviços avaliaram os seus bens, contra 30 que ainda não o fizeram. Se considerarmos que os outros 15 (para o total de 50) que não responderam a esta questão, também não avaliaram os seus bens, continuamos perante um elevado grupo de “não cumpridores” do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Apesar de muitos Serviços a quem falta ainda fazer a parte da contabilidade analítica e da inventariação e avaliação dos seus bens, tenha indicado que o prevê concluir ainda em 2004 ou 2005, a questão é no entanto séria e preocupante, na medida em que esta tarefa é talvez das mais trabalhosas e difíceis de executar.

Tendo presente toda esta situação, onde parece faltar alguma ajuda e uma melhor definição de critérios para a avaliação de determinados bens, a conclusão a que mesmo agora se chega é que se, como vimos no ponto anterior, a contabilidade analítica, sendo um sistema obrigatório, ainda não está totalmente implementada e a inventariação e avaliação dos bens também não está ainda feita, o que comprova que também a contabilidade patrimonial está muito longe de estar implementada, então, por exclusão

de partes, apenas poderemos falar de uma parte da contabilidade pública efectivamente implementada nos serviços da administração pública: a Contabilidade Orçamental.

Significa isto que o Plano Oficial de Contabilidade Pública, tal como está preconizado nos seus objectivos, está ainda muito longe de estar integralmente implementado.

Numa nota enviada juntamente com um questionário, onde o funcionário que o preencheu abordou algumas questões com ele relacionadas, a dado momento, e sobre esta matéria, escreveu:

“Já agora sabe qual vai ser a grande dificuldade para implementar o POCP, para além das restrições orçamentais, da pouca motivação de um quadro envelhecido como é o dos funcionários públicos e das poucas, ou nenhuma sensibilidade dos nossos dirigentes? Pelo que sei o cerne da questão está no valor a atribuir aos monumentos (vg. Mosteiro da Batalha).”

5.9. A PREFERÊNCIA DOS DOCUMENTOS

Tendo em conta os principais documentos de informação financeira (Balanço, Demonstração dos Resultados, Mapas de Execução Orçamental e Fluxos de Caixa, foi pedido a cada Serviço para indicar quais os documentos que preferencialmente utiliza para análise dos seus dados e consequente correcção da gestão financeira, indicando essa preferência com os números de 1 a 4, começando pelo que é mais utilizado. O quadro geral das respostas, após a introdução dos dados recolhidos, apresentou os seguintes valores:

Quadro 5.11 Preferência dos documentos de prestação de contas - Respostas dadas

(*)		Balanço	Dem. Res.	Exec. Orç.	Flux.Cx.
POCP	S	6	9	29	7
	M	5	12	4	11
	P	13	4	0	3
	N	9	9	2	12
POCED	S	2	5	59	3
	M	9	7	5	42
	P	22	28	4	14
	N	20	14	2	0
POCMS	S	5	1	23	5
	M	2	6	10	25
	P	6	24	8	8
	N	15	10	4	5

Fonte: Elaboração própria

(*)	S	Sempre utilizado		1.ª prefer.
	M	Muito utilizado		2.ª prefer.
	P	Pouco utilizado		3.ª prefer.
	N	Nada utilizado		4.ª prefer.

Tratados estes dados e extraindo deles apenas os que se referem à maior escolha de documentos e por ordem de preferência, para a avaliação da situação do Serviço e posteriores correcções, as respostas dadas, por planos de contabilidade foram as que se apresentam no seguinte quadro.

Tendo em conta o conjunto dos três planos de contabilidade, verifica-se, no geral, a seguinte ordem de preferência:

- 1.º - Mapas de Execução orçamental (111)
- 2.º - Mapa de Fluxos de Caixa (79)
- 3.º - Demonstração dos Resultados (64)
- 4.º - Balanço (48)

Quadro 5.12 Preferência dos documentos de prestação de contas - Análise geral

	POCP		POCED		POCMS		Geral	
	N.º de respostas	Ordem de preferênc.	N.º de respostas	Ordem de preferênc.	N.º de respostas	Ordem de preferênc.	N.º de respostas	Ordem de preferênc.
Balanço	13	2	20	4	15	4	48	4
Dem. Result.	12	3	28	3	24	2	64	3
Exec. Orçam.	29	1	59	1	23	3	111	1
Flux. Caixa	12	4	42	2	25	1	79	2

Fonte: Elaboração própria

Quadro 5.13 Desvio-padrão das ordens de preferência dos documentos em relação ao geral

Documentos	POCP	POCED	POCMS	Geral	Desvio-padrão
Balanço	2	4	4	4	1,155
Dem. Result.	3	3	2	3	0,577
Exec. Orçam.	1	1	3	1	1,155
Flux. Caixa	4	2	1	2	1,528

Fonte: Elaboração própria

Foi seguida, ao longo de todo este trabalho, uma metodologia de simples tratamento de dados conducente à sua agregação, que possibilitasse a sua análise através da leitura das percentagens calculadas e/ou do número de respostas dadas a cada situação questionada.

No caso concreto dos dados relativos à preferência dos documentos de prestação de contas, apresentados no quadro 5.12, optou-se por calcular o desvio padrão⁴³ de forma a verificar qual a variabilidade existente entre as preferências de cada documento indicadas pelos SA que utilizam os diferentes planos de contabilidade.

Assim, e atendendo a uma preferência que varia entre um índice máximo de nível 1 e um mínimo de nível 4, verifica-se, de uma forma geral, a variabilidade verificada é fraca, sendo a Demonstração dos Resultados, o documento que apresenta o menor desvio. Este indicador confirma que a sua terceira posição preferencial é assumida pela generalidade dos serviços.

Ao mapas de execução orçamental e o Balanço, com uma preferência geral de primeiro e quarto lugar, respectivamente, apresentam um desvio padrão bastante superior, o que pode indiciar uma divergência de critérios preferenciais sobre estes documentos por

⁴³ Desvio padrão – Medida da variabilidade de uma amostra, relativamente ao seu valor médio, correspondendo à raiz quadrada do valor da variância e que é expressa nas mesmas unidades que os dados originais.

parte dos vários SA. Na realidade, os serviços que utilizam o POCP e o POCED preferem em primeiro lugar os mapas de execução orçamental, enquanto os que utilizam o POCMS os colocam em terceiro lugar nas suas preferências.

Com o Balanço, verifica-se quase o contrário; os serviços que utilizam o POCP dão-lhe a segunda preferência, enquanto os serviços de POCED e POCMS o consideram como de menor preferência, entre todos.

O mapa de Fluxos de Caixa é, sem dúvida, o documento que mais se distancia. As preferências indicadas (primeiro, segundo e quarto lugar) posicionam-no, quando comparado com os outros documentos, numa segunda posição geral, facto este que muito provavelmente se deve à menor importância que lhe é atribuída pelos órgãos de gestão de cada organismo para efeitos de análise e orientação da sua gestão interna.

Feita a leitura pela posição geral que cada documento ocupa na preferência de todos os organismos, parece poder concluir-se a, ainda forte, ligação à contabilidade orçamental, onde o orçamento, desde sempre tido como documento superior da actuação financeira das entidades públicas e de controlo legal das mesmas no horizonte temporal do curto prazo, continua, ainda hoje, apesar dos novos objectivos definidos com o POCP e planos sectoriais, a pôr a sua ênfase nas magnitudes financeiras e acompanhamento da sua evolução, ditando, desta forma, quais os documentos que devem ser analisados e utilizados na gestão financeira da administração pública.

“O papel e a influência do orçamento têm sido - e são - decisivos na vida económica das entidades públicas. Todas as decisões que visem usar e comprometer os recursos financeiros da organização, devem subordinar-se aos critérios, normas, restrições e formalidades constantes do orçamento. Não existe outro documento que tanto

condicione a vida económica das entidades públicas como o orçamento inicial, as suas modificações, execução e liquidação.” (Montesinos Julve, 1996, p. 61)

Na realidade os mapas de execução orçamental e de fluxos de caixa indicam a posição orçamental em que o Serviço se encontra e essa continua a ser a principal preocupação dos Serviços; cumprimento do rigor orçamental desde a orçamentação até à prestação de contas final, passando obviamente pela sempre presente e rigorosa execução, da qual é necessário transmitir informação mensal.

Quanto ao Balanço e à Demonstração de Resultados, documentos já elaborados em grande número de Serviços, não são – pelo menos por agora e atendendo à sua preferência geral – os que mais interessam para a análise da situação financeira. Estes documentos que nos dão a conhecer a situação patrimonial dos Serviços e a forma como o resultado final de cada ano foi conseguido, são, à partida elaborados anualmente, para efeitos de apresentação de contas do ano económico a que respeitam. Logo por aqui, a sua utilização perde preferência que é ganha pelos mapas orçamentais extraídos mensalmente, sujeitos a um maior rigor e com os quais os funcionários que os elaboram e analisam, estão superiormente mais familiarizados.

Claro que subjacente a esta situação estão sempre as actuais condições de que a generalidade dos serviços públicos dispõe para levar a cabo as novas e exigentes tarefas necessárias à, ainda em curso, reforma da administração pública. Pelas respostas dadas nos questionário e que têm vindo a ser analisadas ao longo deste capítulo, não seria agora de esperar outra situação para a preferência dos documentos de prestação de contas.

Se a ordem por que foram colocadas as questões nos questionários teve por princípio, ir gradualmente das mais simples e objectivas para as mais complexas e, por isso, sujeitas a uma maior ponderação, o que se verifica agora nesta parte final de análise das respostas dadas, é que entre todas elas, e sequencialmente, o respondente estabeleceu uma perfeita correspondência.

Parece, de facto, verificar-se uma constante coerência na informação dada pelos respondentes, que, de certa forma, valida todas as respostas e torna credível todo o questionário. Os dados relativos à preferência dos documentos parecem também comprovar esta constatação.

Notas finais

Na realidade, estabelecendo uma correlação destes dados com as dificuldades apresentadas, quer ao nível de pessoal, quer ao nível de equipamento, parece razoável dizer que se verifica aqui o seguinte:

- as reconhecidas limitações técnicas dos recursos humanos (por exemplo a profissão de Técnico Oficial de Contas continua a não estar prevista como carreira da Função Pública) e a dificuldade em adquirir produtos informáticos adequados às novas necessidades estão directamente relacionados com a consequente ainda não adopção em muitos serviços da contabilidade analítica, da ainda pior situação da inventariação e avaliação dos bens do Estado e, como resultado final, da preferência primordial pelos documentos de prestação de contas incidentes na área orçamental (mapas de execução orçamental e de fluxos de caixa), em detrimento dos documentos de informação patrimonial (balanço e demonstração dos resultados).

A conclusão a que mais uma vez se chega, ou se comprova, é a de que na generalidade de todo o sector público, apesar de se ter estabelecido de início que o POCP seria de aplicação obrigatória, 60 dias após a publicação do diploma que o aprovou e os planos sectoriais POC-Educação e POCMS, nos anos de 2001 e 2002 (conforme as situações), a maioria dos serviços ainda não tem o seu plano de contabilidade implementado.

Esta situação objectiva significa que, para além de não cumprirem com o legalmente estabelecido, também não fornecem aos diversos utilizadores a informação necessária que lhes possibilite a aferição dos indicadores de eficiência, eficácia e economicidade que se pretende, nem permite que os seus principais responsáveis (a todos os níveis) exerçam uma gestão de qualidade.

CONCLUSÃO

CONCLUSÃO

Partiu-se, no início deste trabalho, com o pressuposto de que o Plano Oficial de Contabilidade Pública, passados que estão oito anos após a sua aprovação, estaria já implementado em todos os Serviços Autónomos da Administração Central.

Colocando esta hipótese – porque se trata de um trabalho de investigação científica – numa base de confirmação que partia do zero, foi desenvolvida a necessária pesquisa que confirmasse ou infirmasse a ideia inicial.

O resultado deste estudo, depois de feita a leitura e análise dos dados recolhidos, permite retirar as seguintes conclusões:

01 – Apenas uma pequena parte dos Serviços Autónomos tem já implementado e aplica o Plano Oficial de Contabilidade Pública ou plano sectorial.

A maioria dos restantes Serviços aponta os anos de 2004 e 2005 como anos de conclusão de implementação do novo sistema de contabilidade.

02 – Os Serviços que ainda não aplicaram o POCP apresentam como razões de sua defesa, a falta de meios adequados – sistemas informáticos compatíveis com as exigências contabilísticas do POCP – e a falta de pessoal com conhecimentos específicos para o tratamento conjunto da contabilidade orçamental e patrimonial e, ainda, da contabilidade analítica.

A esta conclusão deve ainda acrescentar-se que o nível de formação do pessoal nesta matéria tem evoluído nos últimos dois anos, o que permite, neste momento, um avanço mais rápido e a consequente conclusão da implementação em todos os Serviços.

03 – Outra conclusão que se pode retirar é a de que, mesmo os Serviços que tem já o seu plano de contabilidade implementado, tiveram, e a maioria deles na fase de implementação, dificuldades ao nível do equipamento informático e ao nível do pessoal.

04 – Antes da implementação do POCP, a maioria dos Serviços utilizava ainda uma contabilidade de compromissos. Esta conclusão vem comprovar as conclusões dos ponto 02 e 03, no que à falta de pessoal especializado diz respeito.

A mudança de sistema contabilístico pretendeu-se forte e rápida – de uma contabilidade tradicionalmente só orçamental para uma contabilidade onde a parte orçamental, patrimonial e analítica se interligam continuamente – e as pessoas que tiveram esta nova tarefa para desempenhar, não estavam de todo para ela preparadas.

05 – A elaboração dos documentos de prestação de contas é feita, em quase todos os Serviços, por sistema informático, embora nem todos os documentos sejam elaborados, (devido principalmente à falta de aplicações totalmente adequadas às novas exigências estabelecidas). Esta situação, e tendo em atenção a minimização de erros, a uniformidade de procedimentos e de critérios de classificação e a uniformização dos documentos extraídos, parece permitir concluir que, apesar da não total implementação dos planos, a informação financeira apresentada tem melhorado de qualidade e é compatível com as normas e princípios que lhe são aplicáveis.

06 – Salvo raras exceções, todos os Serviços enviam para as entidades a que estão obrigadas a fazê-lo, os documentos de prestação de contas, sendo também certo que o fazem dentro dos prazos exigidos.

07 – Para o esclarecimento de dúvidas sobre questões técnico/contabilísticas, os Serviços que dispõem de entidades especificamente criadas para este efeito, no âmbito do ministério do sector a que pertencem, recorrem maioritariamente a estas entidades, sendo também a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, muito solicitada.

Esta conclusão permite reforçar a apresentada no ponto 05 sobre a melhoria da qualidade da informação financeira: na realidade, se as dúvidas são colocadas e são pedidos e dados pareceres sobre procedimentos a adoptar em determinadas situações contabilísticas, a qualidade da informação pode, perfeitamente, sair melhorada e de elevado nível.

08 – Falta fazer e implementar, nos Serviços do sector público, um programa de dotação de Técnicos Oficiais de Contas “*da Administração Pública*”.

Apesar de não ser obrigatório, a grande maioria dos Serviços não tem TOC e muito menos órgão fiscalizador, embora muitos dos seus funcionários tenham capacidades idênticas que lhes permitem responsabilizar-se pelos actos que lhes são cometidos.

09 – A contabilidade analítica, embora já tenha alguma visibilidade em termos de implementação, é considerado ainda um trabalho por fazer ou acabar.

10 – A inventariação e avaliação dos bens, direitos e obrigações dos Serviços é também uma área onde já se tem feito muito trabalho, mas a avaliação dos bens continua a ser a tarefa mais difícil. Nesta matéria, os bens do domínio público continuam a ser a principal “dor de cabeça” de toda a Administração Pública.

Não sendo, assim, o património das entidades relevado no Balanço como Activo, não é possível dizer que as demonstrações financeiras, e neste caso concreto o Balanço, representa a imagem verdadeira e apropriada da situação da entidade.

11 – Os documentos de informação financeira mais utilizados pelos Serviços são os mapas de execução orçamental – receita e despesa – e o mapa de fluxos de caixa.

Esta conclusão permite ainda retirar a ideia de que há necessidade de continuar a apostar na mudança de mentalidades para que se passe a dar mais importância ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, uma vez que estes documentos, tal como os mapas de execução orçamental constituem um só conjunto de informação, necessário no seu todo para o alcance dos objectivos propostos pelo POCP e planos sectoriais: transparência, economia, eficiência e eficácia.

12 – Pelos pontos apresentados, a Contabilidade Pública em Portugal, segundo o POCP e planos sectoriais, pelo facto de não estar ainda implementada, não permite que a informação financeira pública satisfaça, com as características qualitativas desejáveis, todas as necessidades dos seus utilizadores.

NOVO DESAFIO PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

NOVO DESAFIO PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

Tendo sido este trabalho, o seu tema, incidência objectiva – estudo e análise do nível de implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos planos sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central – toda a sua estrutura e questões constantes dos questionários enviados, pensado para a comprovação de uma situação que de antemão se sabia qual era (embora numa atitude positiva se tivesse partido do pressuposto contrário), veio a concluir-se no final, após a análise dos dados recolhidos, que, efectivamente, o pressuposto de partida não se verifica e o que acontece na realidade é a ainda não total implementação do POCP e, por consequência, o ainda fraco nível de qualidade e de utilidade da informação contabilística e financeira – tendo em conta as contabilidades orçamental, patrimonial e analítica – prestada pelos Serviços Autónomos.

Aquando da referência na introdução deste trabalho dos métodos a utilizar para o seu desenvolvimento, foi indicado, entre outros, o método da observação participativa, uma vez que o seu autor desempenha funções na área financeira de um Serviço Autónomo.

Esta posição privilegiada de observador directo da situação em estudo permitiu adquirir a percepção real de que, na generalidade, as regras são cumpridas mas a qualidade do trabalho que é feito – e entenda-se, “da informação elaborada e prestada” – não é a mais desejável.

A seguir a esta percepção vem inevitavelmente uma outra que é a de que, se a qualidade da informação não é boa, a utilidade da mesma informação, ao nível interno dos serviços, ao seu nível superior – Governo – e ainda, por parte de outros utilizadores em geral, também não é significativa.

Veja-se, a exemplo disto, as análises e projecções que se tem vindo a fazer acerca das execuções orçamentais da receita e da despesa e do défice a que se chegará no final de cada ano e os diferentes resultados que finalmente se apuram, passados que foram entretanto vários meses após o encerramento das contas em causa.

O próprio Tribunal de Contas, em auditorias que faz a determinados sectores da Administração do Estado, chega a concluir, no ano em que emite o seu parecer, que as contas consolidadas de determinado ministério e referentes a dois e às vezes três anos antes, ainda não estão definitivamente apuradas. Isto acontece porque ou não foram consideradas determinadas despesas ou receitas ou porque tem que ser feitas correcções contabilísticas devido a procedimentos administrativos “criativos” ou “engenharias financeiras” viciadas e que não espelham a verdadeira posição da entidade.

Podemos encontrar um sem-número de causas para a justificação desta fraca qualidade da informação financeira. Entre elas, a falta de pessoal qualificado e motivado para um esforço de mudança de atitude e alcance de patamares superiores de prestação das suas funções e a falta de ferramentas tecnológicas e informáticas adequadas que permitam a aplicação das melhores capacidades profissionais do pessoal da área contabilística e financeira, de forma a obter-se os melhores e desejáveis resultados, são causas apresentadas, perfeitamente entendíveis por todos e que, a experiência de contacto com esta realidade de elaboração de informação confirma, tal como é confirmado pelas conclusões finais deste trabalho.

Quer se queira, quer não, aliado a um trabalho de investigação científica, onde o que se procura é a visão o mais alargada possível do que de melhor se faz, ou deveria fazer, bem como a procura das novas tendências que contribuam para a melhoria da boa prática da matéria em investigação, terá sempre que coexistir uma análise profunda da

parte técnica e dos meios existentes para que as duas partes – investigação teórica e prática real aplicada – coincidam e não seja a última uma utopia face à exigência da primeira.

Terminar este trabalho e chegar às conclusões que foram já apresentadas, acaba por despertar dois sentimentos distintos: um, de satisfação pela comprovação de que o trabalho foi útil na medida em que se fez o levantamento da situação investigada e dele se retiram alertas para o que ainda falta fazer; outro, de preocupação pela necessidade que há em colmatar as faltas verificadas e pela previsão do tempo necessário até que o trabalho a fazer esteja finalmente concluído.

Entretanto, a Direcção-Geral do Orçamento, através do seu Instituto de Informática, veio recentemente, com a publicação da Circular Série A n.º 1315, de 5 de Janeiro de 2005, **divulgar a estratégia de implementação do POCP.**

Pela primeira vez é dado a conhecer a todos os departamentos do Estado os resultados já desenvolvidos nesta matéria e o que se prevê ainda fazer para a total implementação do POCP em todos os organismos a que a ele estão sujeitos.

Pela primeira vez também, é nítida e divulgada a preocupação para que todo o sector público administrativo disponha de uma ferramenta única que passa – e este é o seu objectivo geral – pelo desenvolvimento de uma aplicação informática que contemple as várias funcionalidades de que a maioria dos organismos do Estado necessitam para a consolidação orçamental e o cumprimento da preconizada utilização obrigatória da Tesouraria do Estado.

A utilização por parte dos organismos, de uma solução de gestão económica, financeira e de *cash basis*, normalizada e permanentemente adaptada aos requisitos legais e aos

novos imperativos de normalização contabilística internacional, bem como a disponibilização de forma célere de informação de gestão do relato financeiro público em moldes modernos, são, entre outros, objectivos específicos que se pretendem alcançar.

Parece ser esta a tarefa base que faltava fazer em termos de dotação de eficazes meios para que todos os outros objectivos teóricos, e já definidos nas políticas da Reforma da Administração Pública, passem a ser num curto espaço de tempo a realidade à muito esperada.

Depois do sentimento de preocupação com que se ficou no final deste trabalho, parece que – e nem de propósito – esta Circular da DGO veio lançar o desafio de num futuro próximo (a Circular refere que durante o ano de 2005 a nova solução informática será implementada em sete organismos piloto), se proceder a um novo trabalho de investigação incidente nestes sete organismos indicados e apurar até que ponto os objectivos agora apontados foram ou não conseguidos e, caso o tenham sido, qual o nível qualitativo da informação gerada e quais as melhorias consequentemente introduzidas no âmbito geral da gestão pública.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

A – Livros, Artigos e Comunicações

- Amaral, Diogo Freitas do, (1987), *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, Livraria Almedina, Coimbra.
- Barbosa da Silva, António, (1995), *Management Público – Reforma da Administração Financeira do Estado*, Rei dos Livros, Lisboa.
- Benito López, Bernardino, (1995), *Manual de contabilidade Pública*, Ediciones Pirâmide, SA, Madrid.
- Borges, António; Rodrigues, Azevedo; Rodrigues, Rogério, (1995), *Elementos de Contabilidade Geral*, 14.^a edição, Rei dos Livros, Lisboa.
- Briston, R. J., (1981), *Introduction to Accountancy and Finance*, McMillan Press Ltd., London.
- Caetano, Marcello (1991), *Manual do Direito Administrativo*, Vol. I, Livraria Almedina, Coimbra.
- Caiado, António C. Pires, (2004), “A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas da IFAC”, *Revisores & Empresas*, n.º 24, Janeiro/Março, pp. 9-11.
- Caiado, António C. Pires; Pinto, Ana Calado, (1997), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Vislis Editores, Lisboa.
- Campos Lucena, Maria Soledad, (2000), “La Contabilidad Privada como antecedente de la Contabilidad Pública?”, VI Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública, Universidad de Oviedo – Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad, Marzo/2000, pp. 227-236.
- Cárcaba García, Ana, (2002), “Los usuarios de la información contable en la Administración Local: un enfoque de agencia”, *Revista de Contabilidad*, Vol. 5, n.º 10, Julio-Diciembre 2002, pp. 19-45.

- Carvalho, João, (1999), “Nova contabilidade traz transparência às contas públicas”, *Eurocontas – Mensário de fiscalidade, contabilidade e gestão*, Vol. 54, Ano VI, Novembro, pp. 5-8.
- Carvalho, João, (2002), “Transparência das contas públicas depende da objectividade e da ética”, *TOC – Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano III, n.º 31, Outubro, pp. 6-11.
- Carvalho, João; Pina Martinez, Vicente; Torres Pradas, Lourdes, (1999), “*Temas de Contabilidade Pública*”, Rei dos Livros, Lisboa.
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, (2003), Relatório de Actividades 2003, Documento disponível em <http://www.min-financas.pt/cncap>.
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, (2002), Relatório de Actividades 2002, Documento disponível em <http://www.min-financas.pt/cncap>.
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, (2001), Relatório de Actividades 2001, Documento disponível em <http://www.min-financas.pt/cncap>.
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, (2000), Relatório de Actividades 2000, Documento disponível em <http://www.min-financas.pt/cncap>.
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, (1999), Relatório de Actividades 1999, Documento disponível em <http://www.min-financas.pt/cncap>.
- Constituição da República Portuguesa, de 2 de Abril de 1976, com as alterações verificadas até à Lei Constitucional n.º 1/01, de 12 de Dezembro de 2001.
- Federation des Experts Comptables Européens – FEE, (2003), “The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments (Central, Federal, Regional and Local), Bruxelas.
- Fernandez Fernandez, José Miguel, (2000), “Utilidad de la Información Contable Pública”, VI Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Oviedo, Marzo.

- Fernandes, Gastambide, (2000), “Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público”, *Revisores & Empresas*, Julho/Setembro, pp. 27-30.
- Franco, António L. de Sousa, (1988), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Livraria Almedina, Coimbra.
- Freitas, Guilhermina, (2000), “Os elementos das Demonstrações Financeiras Públicas – Algumas particularidades”, VII Congresso de Contabilidade e Auditoria, ISCAA, Aveiro.
- Fuertes, Fuertes Iluminada; Illueca Muñoz, Manuel, (2002), “Classificaciones de los Sistemas Contables Públicos en Europa”, VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Murcia, Abril.
- Garcia Benau, M. A.; Garrido Miralles, P., (1995), “Los sistemas contables y la Armonización Europea”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 24, n.º 85, Abril-Junio, pp. 991-1013.
- Kaplan, Robert S., Cooper, Robin, (1998), *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*, Prentice-Hall, In..
- Laínez Gadea, José António, (2001), *Manual de Contabilidad Internacional*, Ediciones Pirámide, Madrid.
- Lüder, Klaus, (1988), “Harmonisation of Governmental Accounting and Financial Reporting”, 11th Annual Congress, European Accounting Association, Nice, April.
- Marques de Almeida, J.J.; Conceição da Costa Marques, M. da, (2003), “A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia”, *Education Policy Analysis Archives*, Vol. 11, n.º 42, <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42/>.
- Marques, Maria da Conceição da Costa, (2002), “A responsabilidade pela gestão (*accountability*) no contexto do processo de reforma contabilística da Administração Pública”, *Boletim da OROC*, n.º 18, Jul./Set., pp. 37-43.

- Marques, Maria da Conceição da Costa, (2000), “O Plano Oficial de Contabilidade Pública e a sua aplicabilidade às Instituições de Ensino Superior”, *TOC – Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano I n.º 9, Dezembro, pp. 36-43.
- Mattar, F. N., (1994), *Pesquisa de Marketing: metodologia, planeamento, execução e análise*, São Paulo: Atlas, 2.ª edição.
- Mattessich, Richard, (1964), *Accounting and Analytical Methods*, Irwin, Homewood, Illinois.
- Monteiro, Sónia M.ª da Silva, (2000), “A Inventariação e Avaliação do Património do Estado: novos desenvolvimentos”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 422, Novembro, pp. 313-342.
- Montesinos, Julve Vicente, (2003), “La Modernización de la Contabilidad Pública en el Contexto de la Ley General Presupuestaria”, Apresentação sobre Contabilidade Pública Internacional – Fundación SEPI, Madrid, Outubro 2003.
- Montesinos, Julve Vicente, (2002), “El marco internacional de la reforma contable: IASB y UE”, Apresentação sobre Contabilidade Pública Internacional – Universidade do Minho, Braga, 2002.
- Montesinos, Julve Vicente, (2002), “La contabilidad de las entidades públicas dentro del marco genral de las normas contables”, Apresentação sobre Contabilidade Pública Internacional – Universidade do Minho, Braga, 2002.
- Montesinos, Julve Vicente, (1996) “La introduccion del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales”, *Presupuesto y Gasto Publico*, n.º 20, Instituto de Estudios Fiscales.
- Montesinos, Julve Vicente, (1974), “Contabilidad y Decisión Empresarial: una aproximación conceptual”, Tesis doctoral, Facultad de Cc.EE. y EE. de la Universidad de Valencia.

- Montesinos, Julve Vicente; Brusca Alijarde, Isabel, (2003), “La Estabilidad Presupuestaria: Implicaciones en el Ámbito de las Entidades Locales”, VIII Jornada de Contabilidad Pública – ASEPUC, Barcelona, Março.
- Parasunaman, A., (1991), *Marketing Reserarch*, Addison Wesley Publishing Company, 2.^a ed.
- Pascoal, Telmo Rebola; Ribeiro, Jorge H. V., (2001), “Relatório de Gestão das Entidades Públicas e Privadas Portuguesas – Instrumento de informação e de controlo da actividade”, *Boletim da OROC*, Out./Dez., pp. 46-58.
- Pina Martinez, V.; Torres Pradas, L., (2001), “La Contabilidad del Sector Público” *5campus.com*, *Contabilidad Pública*, <http://www.5campus.com/leccion/contpub011>, 2005.09.26.
- Pina Martinez, V.; Torres Pradas, L., (2001), “Las cuentas anuales de las entidades públicas”, *5campus.com*, *Contabilidad Pública*, <http://www.5campus.com/leccion/contpub011>, 2005.10.18.
- Pina Martinez, Vicente; Torres Pradas, Lourdes, (1999), *Analice de la Información externa, Financeira y de Gestión de las Administraciones Públicas*, 2.^a Edição, Instituto de Contabilidad e Auditoria de Cuentas, Madrid.
- Pina Martinez, Vicente; Torres Pradas, Lourdes, (1995), “Una comparación internacional de la presentación y contenido de las cuentas públicas”, I Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Santiago Compostela, Abril.
- Pina Martínez, Vicente, (1994), “Principios de análisis contable en la administración pública”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXII, n.º 79, Abril-Junio 1994, pp. 379-432.
- Pinto, F. Teixeira, (1998), “Contabilidade Pública – Objectivos, marco conceptual e o plano oficial POCP”, *Boletim da CROC*, n.º 14, Jan./Mar.

- Rodrigues, Lúcia Lima; Pereira, Ana Alexandra Caria, (2004), *Manual de Contabilidade Internacional – A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*, Publisher Team, Lisboa.
- Rodrigues, Lúcia Lima, (2002), “Pioneirismo português no ensino da Contabilidade”, *TOC – Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano III, n.º 32, Novembro, pp. 6-11.
- Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, (s/d), *Marco Conceptual de AECA: análisis de las características cualitativas de la información financiera*, Tribuna de Opinión, AECA (asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), Granada.
- Salvatier, R., (1963), “Vocación de la Contabilidad respecto del Derecho Actual”, *Revista Técnica Contable*, Tomo XV, pp. 361-418.
- Sousa, Marcelo Rebelo de, (1986), *Estudos de Direito Público*, A constituição, o Orçamento e o Plano.
- Tribunal de Contas, (2001), “Relatório Global da Auditoria Orientada à Avaliação da Economia e Eficácia dos Concursos Públicos Centralizados do IGIF”, Documento aprovado, em Subsecção da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, em 13 de Dezembro de 2001.
- Tua Pereda, Jorge, (1995), “Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones”, *Lecturas de Teoría e Investigación Contable – Recopilación de artículos del autor*, Centro Interamericano Jurídico-Financiero, Colombia, pp. 121-188.
- Tua Pereda, Jorge, (1995), “Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable”, *Lecturas de Teoría e Investigación Contable – Recopilación de artículos del autor*, Centro Interamericano Jurídico-Financiero, Colombia, pp. 189-222.
- Tua Pereda, Jorge, (1989), “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros”, Documento aprovado pelo IASC em Abril de 1989 e publicado em Julho de 1989.

- Vela Bargues, José Manuel, (1992), “Concepto y Principios de Contabilidad Pública”, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Valencia.
- Yin, Robert K., (2003), *Case Study Research: design and methods*; 3rd Ed.; Sage Publications Inc., Usa.

B – Normas de Contabilidade

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), (2001), *El Marco conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, Serie Principios Contables, Documentos AECA, Madrid.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), (1999), *El Marco conceptual para la Información Financiera*, Serie Principios Contables, Documentos AECA, Madrid.
- CNC (Comissão de Normalização Contabilística), (1993), Directriz Contabilística n.º 14, de 7 de Julho de 1993 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.
- CNC (Comissão de Normalização Contabilística), (1993), Directriz Contabilística n.º 18, de 18 de Dezembro de 1997 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.
- CNCAP (Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública), Orientação n.º 1/98 – Publicada através da Portaria n.º 116/99 (2ª série), de 10 de Fevereiro, do Senhor Ministro das Finanças – Visa emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos de aplicação do POCP.
- CNCAP (Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública), Orientação n.º 2/2000 – Publicada através da Portaria n.º 42/2001 (I-B série), de 19 de Janeiro, do Senhor Ministro das Finanças – Visa recomendar a adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e planos sectoriais dele

decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.

- CNCAP (Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública), Norma Interpretativa n.º 1/2001-Período Complementar – Publicada através do aviso n.º 7466/2001 (2.ª série), em 30/05/2001 – Tem por objectivo esclarecer as dúvidas suscitadas sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar, de forma a que as entidades preparem as demonstrações financeiras numa base consistente.
- CNCAP (Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública), Norma Interpretativa n.º 2/2001 – Movimentação da conta 25 do POCP – Publicada através do aviso n.º 7467/2001 (2.ª série), em 30/05/2001 – Trata do esclarecimento de dúvidas suscitadas quanto ao momento da movimentação da conta 25 do POCP, tendo em vista uniformizar os procedimentos adoptados pelos diversos organismos.
- FASB (Financial Accounting Standards Board), (1978), *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 1 – Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Connecticut: FASB.
- IASB (International Accounting Standards Board), (1997), *International Accounting Standards n.º 1 – “Presentation of Financial Statements”*
- IASB (International Accounting Standards Board), (1997), *International Accounting Standards n.º 7 – “Cash Flow Statements”*
- IFAC (International Federation of Accountants), “Preface to International Public Sector Accounting Standards”, *International Public Sector Committee*, IFAC.
- IFAC (International Federation of Accountants), (2000), *International Public Sector Accounting Standards n.º 1 – “Presentation of Financial Statements”*, (Revised in Feb. 2003), *International Public Sector Committee*, IFAC.
- IFAC (International Federation of Accountants), (2000), *International Public Sector Accounting Standards n.º 2 – “Cash Flow Statements”*, (Revised in Feb. 2003) *International Public Sector Committee*, IFAC.

C – Legislação

- Circular Série A n.º 1315, de 5 de Janeiro de 2005, da Direcção-Geral do Orçamento –
Divulgação da estratégia de implementação do POCP.
- Circular Série A, n.º 1312, de 13 de Agosto de 2004, da Direcção-Geral do Orçamento
Instruções para a preparação do Orçamento do Estado para 2005.
- Circular Série A, n.º 1310, de 29 de Abril de 2004, da Direcção-Geral do Orçamento –
Documentos de prestação de contas do ano de 2003 a enviar ao Ministério das
Finanças.
- Circular Série A, n.º 1308, de 7 de Abril de 2004, da Direcção-Geral do Orçamento –
Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2004
- Circular Série A, n.º 1302, de 31 de Julho de 2003, da Direcção-Geral do Orçamento –
Instruções para a preparação do Orçamento do Estado para 2004.
- Circular Série A, n.º 1260, de 30 de Dezembro de 1998, da Direcção-Geral do
Orçamento.
- Decreto-Lei n.º 57/2004, de 19 de Março – Estabelece as normas de execução do
Orçamento do Estado para 2004.
- Decreto-Lei n.º 54/2003, de 28 de Março – Estabelece as normas de execução
orçamental para o ano de 2003
- Decreto-Lei n.º 70-A/2000, de 5 de Maio – Estabelece as normas de execução do
Orçamento do Estado para 2000.
- Decreto-Lei n.º 562/99, de 21 de Dezembro – Aprova o classificador económico das
receitas e das despesas públicas.
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho – Sistemas de controlo interno da
Administração Financeira do Estado.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública
- Decreto-Lei n.º 190/96, de 9 de Outubro – Instruções de elaboração do Balanço Social.

- Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Estabelece o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)
- Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro – Aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC).
- Decreto-Lei n.º 450/88, de 12 de Dezembro – Códigos e rubricas de classificação económica das receitas públicas.
- Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril – Códigos e rubricas de classificação económica das despesas públicas.
- Despacho n.º 22 650/2000, da Ministra da Saúde (II Série), publicado do Diário da República n.º 259, de 9 de Novembro – Cria o Grupo de Normalização do POCMS, em substituição da anterior Comissão de Normalização do POCSS (Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde).
- Instrução n.º 1/2004 – II Secção, do Tribunal de Contas – Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP aprovado pelo D.L. n.º 232/97 de 03/09) e planos sectoriais – (POC-Educação aprovado pela Portaria n.º 794/2000 de 20/09, POCMS aprovado pela Portaria n.º 898/2000 de 28/09 e POCISSSS aprovado pelo D.L. n.º 12/2002 de 25/01), 22 de Janeiro de 2004.
- Instruções n.º 3/97, do Tribunal de Contas – Instruções para a organização, documentação e remessa das contas de gerência, enquanto não forem aprovadas novas instruções que atendam, nomeadamente, ao Plano Oficial de Contabilidade Pública – Diário da República, II Série, de 11 de Dezembro.
- Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2003.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei de enquadramento orçamental.
- Lei n.º 7/98, de 3 de Fevereiro.
- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

- Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Enquadramento do Orçamento do Estado
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Bases da Contabilidade Pública.
- Portaria n.º 671/2000, (2.ª série), de 17 de Abril – Aprova as instruções regulamentadoras do cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE) e respectivo classificador geral.
- Portaria n.º 794/2000, (2.ª série), de 20 de Setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação).
- Portaria n.º 898/2000, (2.ª série), de 28 de Setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).
- Regulamento (CE) n.º 2223/96 do Conselho, de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais na Comunidade, Jornal Oficial n.º L310 de 30/11/1996, p. 0001-0469.
- Resolução n.º 23/95 (II Série), de 6 de Dezembro – Relativa à criação de um Grupo de Trabalho para a elaboração de um Plano de Contas para toda a Administração Pública.
- Resolução n.º 1/93 (I Série-B), de 21 de Janeiro – Estabelece as instruções e requisitos a observar na organização e documentação das contas pelos organismos autónomos e fundos públicos e demais serviços com contabilidade patrimonial.

D – Outra bibliografia, legislação e sites consultados

- Albarello, L.; Digneffe, F.; Hiernaux, Jean-Pierre; Mário, C.; Ruquoy, D.; Saint-Georges, Pierre de, (1997), *Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais*, 1.ª edição, Gradiva, Lisboa.
- Arnau Paradís, Andreu; Balaguer Coll, Maria Teresa, (2000), “Análisis comparado de la información contable en las administraciones públicas y en las entidades privadas sin ánimo de lucro”, in *VI Jornada de trabajo sobre Contabilidad Pública*, Universidad de Oviedo – Departamento de Administración de Empresas Y Contabilidad, Marzo/2000, pp. 213-225.

- Arnault, José Luís, (2002), “Só com rigor e verdade vale a pena servir a causa pública”, *Boletim da CROC*, n.º 18, Jul./Set., pp. 60-61.
- Barbosa da Silva, António, (2002), *Gestão Financeira da Administração Pública Central*, Áreas Editora, Lisboa.
- Barea, José, (2003), “Transparencia en el Sector Público”, *Revista AECA 64 – Especial XII Congreso AECA*.
- Barea, José, (1994), “El nuevo Plan General de Contabilidad Pública y el Plan de Contabilidad Nacional”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXII, n.º 79, Abril-Junio 1994, pp. 335-358.
- Caiado, António C. Pires, (2001), “O significado da conta 25 do POCP”, *TOC – Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano II, n.º 10, Janeiro, pp. 22-25.
- Caiado, António C. Pires; Pinto, Ana Calado, (1998), “O Plano Oficial de Contabilidade Pública – Aspectos inovadores”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 398, Novembro.
- Cañibano, Leandro, (2003), “Estados de Información Financiera”, *Revista AECA 64 – Especial XII Congreso AECA*.
- Canotilho, J. J. Gomes da, (1979), *Estudos em Homenagem ao Prof. Teixeira Ribeiro*, A Lei do Orçamento na Teoria da Lei, Vol. II, Coimbra, pp.543-583.
- Casal, Roberto Cabaleiro, (2003), “Una reflexión sobre la mejora de la calidad de la información contable en los municipios españoles”, *Revista AECA 63*, Maio-Agosto.
- Correia, Fernando Augusto Monteiro, (2002), “Contabilidade de custos ou analítica no POCAL”, *Boletim da CROC*, n.º 18, Jul./Set., pp. 7-26.
- Cravinho, J., (2000), “Um contributo Pessoal para um Novo Paradigma de Organização e Gestão da Administração Pública”, 2.º Encontro INA, Março, Lisboa.

- Ferreira, Rogério Fernandes, (2003), “Finanças públicas e a “contabilidade criativa”, *TOC – Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, ano III, n.º 35, Fevereiro, pp. 48-49.
- Goxens, Duch, A., (1970), *Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas*, Cinco Tomos, Ed. Giner, Madrid.
- Hay, Leon E.; Wilson, Earl, R; Kattelus, Susan C., (1999), *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, Boston, Irwin, 11.ª edição.
- Hepworth, Noel, (2001), “The European Experience of and attitudes to Public Sector International Accounting Standards”, 8th CIGAR Conference – Innovations in Governamental Accounting, Valencia, 14-15 June.
- Martínez Manzanedo, Rosário, (2002), “Contabilidad Pública y Contabilidad Nacional”, VII Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Murcia, Abril.
- Ministério das Finanças – Direcção-Geral do Orçamento, (2004), “A Nova Fase da Administração Pública Electrónica”, 12.º Encontro de Responsáveis de Sistemas de Informação e Informática da Administração Pública, Março, Peniche.
- Ministério das Finanças – Direcção-Geral do Orçamento, (2004), “Conta Geral do Estado – 2003”, Documento disponível em <http://www.dgo.pt>
- Ministério das Finanças – Direcção-Geral do Orçamento, (2003), “Programa de Estabilidade e Crescimento – Portugal – Actualização para o período de 2003-2006”, documento disponível em <http://www.dgo.pt>
- Ministério das Finanças – Instituto de Informática, (2004), “O POCP e os Serviços Partilhados na Administração Pública Electrónica”, Março, Lisboa.
- Pereira, Alexandre, (2003), *SPSS Guia Prático de Utilização – Análise de Dados para Ciências Sociais e Psicologia*, Edições Sílabo, Lisboa.

- Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro; Ortíz Rodríguez, David, (2002), “Contabilidad Pública versus Contabilidad Nacional. Comparación desde un enfoque conceptual”, VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Murcia, Abril.
- Sá, Jorge A. Vasconcellos e; Frasilho, Miguel; Watson Waytt Limited, (2001), *Portugal Europeu?*, Vida Económica, Porto.
- Tua Pereda, Jorge, (2004), “El marco conceptual – soporte de las Normas Internacionales”, *Revista AECA*, n.º 66, Jan.-Abr./2004.
- IFAC (International Federation of Accountants), (March 1991), Study 1 – “Financial Reporting by National Governments”, *International Public Sector Studies*, IFAC.
- IFAC (International Federation of Accountants), (July 1993), Study 2 – “Elements of the Financial Statements of National Governments”, *International Public Sector Studies*, IFAC.
- IFAC (International Federation of Accountants), (August 2001), Study 13 – “Governance in Public Sector: A Governing Body Perspective”, *International Public Sector Studies*, IFAC.
- IFAC (International Federation of Accountants), (May 2004), Research Report – “Budget Reporting”, *International Public Sector Studies*, IFAC.
- Decreto-Lei n.º 321/2000, de 16 de Dezembro – Altera o Decreto-Lei n.º 562/99, de 21 de Dezembro, que aprova o classificador económico das receitas e despesas públicas.
- Decreto-Lei n.º 47344/96, de 25 de Novembro – Código civil.
- Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto – Terceira alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto (Lei de enquadramento orçamental).
- Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro – Estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da Administração directa do Estado.

- Lei n.º 23/2003, de 2 de Julho – Segunda alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto (Lei de enquadramento orçamental).
- Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto – Lei da Estabilidade Orçamental – Contém as primeiras alterações à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.
- Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro de 2003, que adopta certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, Jornal Oficial da União Europeia n.º L261 de 13/10/2003, p. 0001-0420.
- Regulamento (CE) n.º 2516/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de Novembro – altera os princípios comuns do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95) na Comunidade, no que se refere aos impostos e às contribuições sociais.
- Regulamento (CE) n.º 1466/97 do Conselho, de 7 de Julho de 1997, relativo ao reforço da supervisão das situações orçamentais e à supervisão e coordenação das políticas económicas, Jornal Oficial n.º L209 de 02/08/1997, p. 0001-0005.
- Regulamento (CE) n.º 2223/96 do Conselho, de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais na Comunidade, Jornal Oficial n.º L310 de 30/11/1996, p. 0001-0469.

www.adm.ua.pt

www.ctoc.pt

www.dgep.pt/MF

www.dgo.pt/boletim/0500-IND.html

www.europa.eu.int/comm/euroindicators

www.europa.eu.int/comm/eurostat/

www.gov.pt/Portal/Directorio/Administracao_Central

www.ifac.gov

www.igf.min-financas.pt

www.ine.pt

www.infocid.pt

www.medicalnet.pt

www.min-financas.pt/cncap

www.oroc.pt

www.tcontas.pt

APÊNDICES

Questionários sobre informação contabilística dos Serviços Autónomos

- Plano Oficial de Contabilidade Pública (Pág. 234)
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (Pág. 235)
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (Pág. 236)

Questionário sobre informação contabilística dos Serviços Autónomos Plano Oficial de Contabilidade Pública		
1 - Para o registo dos seus dados contabilísticos, o Serviço segue o DL 232/97 que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública? (se respondeu "Não", passe à questão n.º 11)	Sim <input type="checkbox"/>	Não <input type="checkbox"/>
2 - Que dificuldades se verificaram durante o processo de implementação?		
- Ao nível do equipamento de apoio: informático ou outro.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Ao nível do pessoal: especializado em contabilidade pública.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outras: _____		
3 - Desde quando o Serviço adopta o sistema de contabilidade Financeira/Patrimonial?		Ano <input style="width: 50px;" type="text"/>
4 - Antes do POCP, que tipo de contabilidade era utilizada?	Sim <input type="checkbox"/>	Não <input type="checkbox"/>
- De tipo empresarial.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- De compromissos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5 - Os documentos de prestação de contas (balanço, Demonstração de resultados e Mapas de execução orçamental):		
5.1 - São elaborada automaticamente por sistema informático?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.2 - São elaborados todos os documentos, incluindo o Anexo às demonstrações financeiras?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.3 - A informação é enviada:		
- à Direcção-Geral do Orçamento.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- ao Instituto Nacional de Estatística.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- ao Tribunal de Contas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- a outras entidades: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- dentro dos prazos previstos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6 - Para o esclarecimento de dúvidas e informações sobre procedimentos contabilísticos a adoptar, a quem recorrem?		
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outros profissionais de contabilidade.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7 - O Serviço tem Técnico Oficial de Contas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8 - O Serviço tem órgão fiscalizador?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9 - Sendo um dos objectivos do POCP e tendo como finalidade o apoio à gestão das entidades públicas, no sentido de uma melhoria na tomada de decisões estratégicas, a contabilidade analítica foi já implementada neste Serviço?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10 - O Serviço procedeu já à inventariação e avaliação dos seus:		
- Bens.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Direitos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Obrigações.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10.1 - Se a resposta anterior foi "Não", quais as razões?		
- _____		
- _____		
- _____		
10 - Dos seguintes mapas, quais os que preferencialmente utiliza para análise dos seus dados e consequente correcção da gestão financeira do Serviço? (Indique de 1 a 4, começando pelo que é mais utilizado)		1 a 4
- Balanço		<input type="checkbox"/>
- Demonstração do Resultado.		<input type="checkbox"/>
- Mapas de execução orçamental da receita e da despesa.		<input type="checkbox"/>
- Mapa de fluxos de caixa.		<input type="checkbox"/>
11 - Porquê?	Sim <input type="checkbox"/>	Não <input type="checkbox"/>
- Falta de meios adequados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Falta de pessoal qualificado na área de contabilidade pública.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Não obrigação de prestação de contas, segundo o POCP.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outras.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12 - Para efectuar a implementação do POCP, o Serviço dispõe de:		
- Recursos materiais.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Recursos humanos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13 - Quando considera estarem reunidas as condições para a sua implementação?		Ano <input style="width: 50px;" type="text"/>

Questionário sobre informação contabilística dos Serviços Autónomos Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação		
1 - Para o registo dos seus dados contabilísticos, o Serviço segue o disposto na Portaria n.º 794/2000 que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação? <i>(se respondeu "Não", passe à questão n.º 15)</i>	Sim	Não
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2 - Tendo sido estabelecido o ano de 2002 como o ano limite para aplicação obrigatória do POC-Educação, que dificuldades se verificaram durante o processo de implementação?		
- Ao nível do equipamento de apoio: informático ou outro.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Ao nível do pessoal: especializado em contabilidade pública.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outras: _____		
	Ano	
3 - Desde quando o Serviço adopta o sistema de contabilidade Financeira/Patrimonial?	<input type="text"/>	
4 - Antes do POC-Educação que tipo de contabilidade era utilizada:	Sim	Não
- De tipo empresarial.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- De compromissos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5 - Como Entidade Contabilística , os documentos de prestação de contas (Balanço, Demonstração de resultados, Mapas de execução orçamental, Mapa de fluxos de caixa e Mapa da situação financeira):		
5.1 - São elaborados automaticamente por sistema informático?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.2 - São elaborados todos os documentos, incluindo Anexo às demonstrações financeiras, Relatório de gestão e Parecer do Órgão fiscalizador?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6 - O Serviço está integrado num Grupo Público?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7 - Como Grupo Público , é feita a consolidação de contas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7.1 - As contas consolidadas são certificadas legalmente?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8 - A informação é enviada:		
- à Direcção-Geral do Orçamento.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- ao Instituto Nacional de Estatística.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- ao Tribunal de Contas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- à entidade-mãe.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- a outras entidades: _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- dentro dos prazos previstos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9 - Para o esclarecimento de dúvidas e informações sobre procedimentos contabilísticos a adoptar, a quem recorrem?		
- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outros profissionais de contabilidade.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10 - O Serviço tem Técnico Oficial de Contas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11 - O Serviço tem órgão fiscalizador?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12 - Sendo um sistema obrigatório, segundo a Port. 794/2000, a contabilidade analítica foi já implementada neste Serviço?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13 - O Serviço procedeu já à inventariação e avaliação dos seus:		
- Bens.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Direitos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Obrigações.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.1 - Se a resposta anterior foi "Não", quais as razões?		
-		
-		
-		
14 - Dos seguintes mapas, quais os que preferencialmente utiliza para análise dos seus dados e conseqüente correcção da gestão financeira do Serviço? <i>(Indique de 1 a 5, começando pelo que é mais utilizado)</i>		1 a 5
- Balanço		<input type="text"/>
- Demonstração do Resultado.		<input type="text"/>
- Mapas de execução orçamental da receita e da despesa.		<input type="text"/>
- Mapa de fluxos de caixa.		<input type="text"/>
- Mapa da situação financeira.		<input type="text"/>
15 - Porquê?	Sim	Não
- Falta de meios adequados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Falta de pessoal qualificado na área de contabilidade pública.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Não obrigação de prestação de contas, segundo o POC-Educação.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Outras.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16 - Para efectuar a implementação do POC-Educação, o Serviço dispõe de:		
- Recursos materiais.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Recursos humanos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Ano	
17 - Quando considera estarem reunidas as condições para a sua implementação?	<input type="text"/>	

Questionário sobre informação contabilística dos Serviços Autónomos Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde		
1 - Para o registo dos seus dados contabilísticos, o Serviço segue o disposto na Portaria n.º 898/2000 que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde? <i>(se respondeu "Não", passe à questão n.º 13)</i>	Sim	Não
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2 - Tendo sido estabelecido o ano de 2002 como o ano limite para aplicação obrigatória do POCMS, que dificuldades se verificaram durante o processo de implementação? - Ao nível do equipamento de apoio: informático ou outro. - Ao nível do pessoal: especializado em contabilidade pública. - Outras: _____	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> Sim Não </div> <input type="checkbox"/>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> Sim Não </div> <input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Ano	
3 - Desde quando o Serviço adopta o sistema de contabilidade Financeira/Patrimonial?	<input type="text"/>	
4 - Antes do POCMS, que tipo de contabilidade era utilizada: - De acordo com o POCSS. - De tipo empresarial. - De compromissos.	Sim	Não
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5 - Como entidade económica única , sujeita ao POCMS, os documentos de prestação de contas, (Balanço, Demonstração de resultados, Mapas de execução orçamental, Mapa de fluxos de caixa e Mapa da situação financeira): 5.1 - São elaborados automaticamente por sistema informático?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.2 - São elaborados todos os documentos, incluindo Anexo às demonstrações financeiras, Relatório de gestão e Parecer do Órgão fiscalizador?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.3 - O parecer do órgão fiscalizador é acompanhado de certificação legal de contas ou relatório do conselho fiscal?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6 - A informação é enviada: - à Direcção-Geral do Orçamento. - ao Instituto Nacional de Estatística. - ao Tribunal de Contas. - a outras entidades: _____ - dentro dos prazos previstos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7 - Para o esclarecimento de dúvidas e informações sobre procedimentos contabilísticos a adoptar, a quem recorrem? - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. - Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde - Outros profissionais de contabilidade.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8 - O Serviço tem Técnico Oficial de Contas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9 - O Serviço tem órgão fiscalizador?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10 - Sendo um sistema obrigatório, segundo a Port. 898/2000, a contabilidade analítica (que deverá seguir as normas e procedimentos do Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais), foi já implementada neste Serviço?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11 - O Serviço procedeu já à inventariação e avaliação dos seus: - Bens. - Direitos. - Obrigações.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11.1 - Se a resposta anterior foi "Não", quais as razões? - _____ - _____ - _____		
12 - Dos seguintes mapas, quais os que preferencialmente utiliza para análise dos seus dados e consequente correcção da gestão financeira do Serviço? <i>(Indique de 1 a 5, começando pelo que é mais utilizado)</i>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> 1 a 5 </div> <input type="checkbox"/>	
	<input type="checkbox"/>	
	<input type="checkbox"/>	
	<input type="checkbox"/>	
	<input type="checkbox"/>	
	<input type="checkbox"/>	
13 - Porquê? - Falta de meios adequados. - Falta de pessoal qualificado na área de contabilidade pública. - Não obrigação de prestação de contas, segundo o POCMS. - Outras.	Sim	Não
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14 - Para efectuar a implementação do POCMS o Serviço dispõe de: - Recursos materiais. - Recursos humanos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Ano	
15 - Quando considera estarem reunidas as condições para a sua implementação?	<input type="text"/>	